

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكر مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع: علوم التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالب: حمادي أحمد

بعنوان :

**المراجعة الخارجية ودورها في تفعيل الإفصاح المحاسبي
"دراسة ميدانية لعينة من موظفي شركة العمورية لصناعة
الآجر" و المراجعين الخارجيين - الوادي -**

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/09/28

أمام اللجنة المكونة من السادة :

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.

الأستاذ/ فوجيل محمد

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا و مقررا.

الأستاذ/ قريشي محمد الصغير

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا.

الأستاذ/ بابنات عبد الرحمان

السنة الجامعية 2015/2016

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكر مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع: علوم التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالب: حمادي أحمد

بعنوان :

**المراجعة الخارجية ودورها في تفعيل الافصاح المحاسبي
"دراسة ميدانية لعينة من موظفي شركة العمورية لصناعة
الآجر" والمراجعين الخارجيين - الوادي -**

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/09/28

أمام اللجنة المكونة من السادة :

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.

الأستاذ/ قوجيل محمد

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا و مقررا.

الأستاذ/قريشي محمد الصغير

(أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا.

الأستاذ/ بابنات عبد الرحمان

السنة الجامعية 2015/2016

الإهداء

الحمد لله الذي علم بالقلم ، علم الانسان ما لم يعلم ، والصلاة والسلام على اشرف
الرسولين محمد صل الله عليه وسلم
أهدي ثمرة جهدي الى من تحت اقدمها الجنان ، والتي أوصاني بها الخالق الرحمان
، وغمرتني بالحب والحنان ، وقاسمتني كل الافراح والاحزان ، والتي بفضل الله
ودعواتها وصلت الى ما انا عليه الان ، حفظها الله ورعاها : **أمي الحبيبة**
الى نور عيني ، و عزة نفسي وشرفي وكرامتي ، الى الذي تحمل مشقة و اعباء دراستي
، ولم يبخل علي يوما بنصائحه : **أبي الغالي**

الى اخوتي واخواتي الاعزاء: **ايوب ، يوسف ، محمد الاشرف ، محمد اسماعيل**
خاصة: **الكتكوتة عبير و فـراس**

الى **جدتي** اطال الله في عمرها
الى كل اخوالي وخالاتي ، الدين لن انسى فضلهم طول حياتي ، والى ازواجهم
وزوجاتهم وأولادهم واخص بالذكر : **عبد الله ، سندس ، عبد الوهاب ، بلال ، أكرم ،**
اسحاق ، رضوة .

الى جميع الأصدقاء وأخص بالذكر: **رمزي ، عصام ، محمد ، عيدو ، عبد المالك ، محمد**
السعيد ، بلقاسم ، محمد الصادق ، بدر ، تجاني ، عبد الباقي ، ياسين .
الى اعز صديقاتي: **سمية ، حبيبة ، أمينة . عائشة ، سلاف .**
الى كل زملاء دفعة تدقيق ومراقبة التسيير .
الى رفيقة دربي المستقبلية الغالية **شـوشـو .**
الى كل من نساهم قلبي ولم ينساهم قلبي .

شكر وعرفان

الحمد لله عليّ الذات ، عظيم الصفات ، جليل القدر ، مطاع
الأمر، رفيع الذكر، جزيل العطاء، مجيب الدعاء، جميل
الثناء، أحمده سبحانه وتعالى حمدا دائما أبدا متسقا سرمدا
على توفيقه لي لإتمام هذا العمل ، فلولا عظيم منّه و جزيل
فضله و عونّه لما كان هذا العمل شيئا مذكورا .

كما أتوجه بجميل الشكر إلى الأستاذ المشرف " **قريشي**

محمد الصغير " هذا الأستاذ الفاضل والذي لن أنسى

مساعدته و مساندته لي ما حييت . فعدد أمواج البحار و

نجوم السماء * شكرا * ، وأسأل الله العليّ العظيم أن يرزقه

وافر الصحة و يبارك له في عمره وأهله وماله و ولده .

كما اشكر كل من ساهم في إنجاز هذا البحث من قريب أو بعيد

وشكرا

- بارك الله فيكم جميعا -

هدفت الدراسة إلى معرفة وإبراز أثر المراجعة الخارجية في تفعيل الإفصاح المحاسبي، حيث اعتمدنا على الإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل الإفصاح المحاسبي؟ حيث اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي يستند على دراسة حالة عينة لمؤسسة اقتصادية جزائرية وآراء المراجعين الخارجيين باستخدام أدوات وهم الملاحظة والمقابلة بخصوص شركة العمورية لصناعة الاجر، والاستبيان الموجه للمراجعين الخارجيين، بهدف تحليل وتفسير هذه التقارير للتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية تؤدي إلى تعزيز الثقة في المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية وبالتالي اعطاء الضمان لمستخدمي هذه المعلومات وذلك من خلال التزام المؤسسة بتطبيق إرشادات وتوصيات المدقق الحسابات والعمل على تصحيحها لإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية .

الكلمات الافتتاحية : المراجعة الخارجية ، الإفصاح المحاسبي

:Summary

The study aimed to find out and to highlight the impact of the external audit in the activation of accounting disclosure, where we relied on the following main problem: how external audit contribute to the activation of accounting disclosure? Where we have adopted in our study on descriptive and analytical approach based on Drashhalh sample Algerian economic enterprise and the views of the external auditors using their tools of observation and interview about the Amorite maker wage and questionnaire external auditors, in order to analyze and interpret these reports to arrive at a clearer understanding of the problem at hand.

The study found that the external audit lead to boost confidence in the information disclosed in the financial statements and thus give security for users of this information through the institution's commitment to apply the guidelines and recommendations of the auditor of accounts and work to correct them to give an honest picture of the financial status.

The key words: external audit, accounting disclosure

قائمة المحتويات

III	الإهداء.....
IV	شكر وعرفان.....
V	الملخص.....
V	قائمة المحتويات.....
V	قائمة الاختصارات والرموز.....
V	قائمة الجداول.....
VIII	قائمة الأشكال.....
	قائمة الملاحق.....
VIII	
أ	مقدمة.....
1	الفصل الاول الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية والإفصاح المحاسبي.....
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية والإفصاح المحاسبي.....
3	المطلب الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية.....
10	المطلب الثاني: مفهوم الإفصاح المحاسبي.....
14	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
14	المطلب الأول: الدراسات العربية.....
17	المطلب الثاني الدراسات الأجنبية.....
18	المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....
20	خلاصة الفصل.....
24	الفصل الثاني الدراسة الميدانية.....
25	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.....
25	المطلب الأول: الطريقة المتبعة.....
27	المطلب الثاني: الأدوات و الإجراءات المتبعة.....
32	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها.....
32	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة.....
40	المطلب الثاني: مناقشة النتائج واختبار الفرضيات.....
43	خلاصة الفصل.....
45	الخاتمة.....
48	قائمة المصادر و المراجع.....
52	الملاحق.....
61	الفهرس.....

قائمة الإختصارت
والرموز، الجداول،
الأشكال و الملاحق

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار/الرمز	الدلالة
Excel	برنامج معالج الجداول
spss	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
Sig	معامل ارتباط سيغما
IASC	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1.1	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية.....	4
2.1	الحصول على المعرفة العامة حول المؤسسة	8
3.1	فحص الحسابات والقوائم المالية.....	9
1.2	الاحصائيات الاستثنائية الموزعة و المستردة على المؤسسة.....	27
2.2	مقياس ليكارث الثلاثي الدرجات.....	29
3.2	قياس ثبات البعد الأول.....	31
4.2	قياس ثبات البعد الثاني.....	31
5.2	قياس ثبات البعد الثالث.....	31
6.2	قياس ثبات الأبعاد الكلية.....	31
7.2	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.....	32
8.2	تقييم توزيع أفراد العينة حسب الجنس.....	33
9.2	توزيع أفراد العينة حسب العمر.....	33
10.2	تقييم توزيع أفراد العينة حسب العمر.....	34
11.2	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي.....	34
12.2	تقييم توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي.....	34
13.2	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.....	35
14.2	تقييم توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.....	35
15.2	معامل الصدق والثبات لمحاو الاستبيان.....	36
16.2	متوسطات إجابات العينة على بعد اعتماد المؤسسة على المراجعة	36

	الخارجية.....	
37	متوسطات اجابات العينة على بعد أثر المراجع الخارجي في صدق وموثوقية المعلومات المفصح عنها.	17.2
38	التزام المؤسسة بقواعد الافصاح المحاسبي.....	18.2
41	قيم معاملات خط الانحدار.....	19.2

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
7	معايير التادقيق الخارجي.....	1.1
30	مستويات القياس على سلم ليكارت الثلاثي.....	1.2
32	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.....	2.2
33	توزيع أفراد العينة حسب العمر.....	1.2
34	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي.....	2.2
35	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.....	3.2

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
52	قائمة المحكمين.....	الملحق 3
53	الاستبيان.....	الملحق 2
56	نتائج برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.....	الملحق 3

مقدمة

1- مقدمة:

تعد المراجعة الخارجية من بين المواضيع التي شكلت حيزا كبيرا من الأهمية في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع، وقد ظهرت نتيجة للتطور الذي ظهر على المحاسبة والتوسع الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية، حيث أصبحت مهنة رئيسية تحتاج إليها معظم المؤسسات، حيث تمكن أصحابها من متابعة كل ما يجري هذا من جهة، ومن جهة أخرى لما لها من دور كبير في تحسين أداء المؤسسة واستمرارها وتطورها، حيث تساعد المساهمين على المحافظة على رأس مالهم وتحقيق أرباح في ظل الظروف الاقتصادية، وتوجيه قرارات تخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية، وتزداد أهميتها كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة. ومن هنا نجد أن مهنة المحاسبة والمراجعة قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة عن منظمة التجارة العالمية باعتبارها مرآة الأداء المالي والاقتصادي وعصب الحياة للشركات.

وتبدأ المراجعة الخارجية بانتهاء وظيفة المحاسبة التي من مركزاتها الإفصاح المحاسبي الذي يعتبر الأداة الفعالة لا يصلح المعلومات المحاسبية والمعلومات المستخرجة من القوائم المالية، ويجب أن تحتوي هذه القوائم المالية على الإفصاح المحاسبي. يعد الإفصاح المحاسبي كمنبأ ثابت في أعداد القوائم المالية ويدعو هذا المنبأ إلى الإفصاح عن جميع المعلومات المحاسبية والمالية وغيرها من المعلومات حيث يصف نشاط الوحدة الاقتصادية ويظهر نتائج أعمالها مما يساعد أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات المتعلقة ب مجال التمويل والاستثمار حيث يعكس الإفصاح الصورة الحقيقية للمؤسسة وهذا الانعكاس يثبت المراجع الخارجي من خلال مدى ملاءمة هذه المعلومات المفصحة عنها إلى القوانين والتشريعات والمعايير المتعارف عليها.

2- طرح الإشكالية :

بناء على ما سبق تمت صياغة الإشكالية الأساسية على النحو التالي:

✓ - إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تفعيل الإفصاح المحاسبي؟

3- الأسئلة الجزئية :

على ضوء الإشكالية الرئيسية يمكن وضع التساؤلات الجزئية التالية :

- ما مدى اعتماد المؤسسة على المراجعة الخارجية؟
- ما هو أثر المراجع الخارجي في صدق وموثوقية المعلومات المفصحة عنها؟
- هل المؤسسة على علم كاف بقواعد الإفصاح المحاسبي؟

4-فرضيات البحث :

للإجابة على الإشكالية والأسئلة الجزئية السابقة، قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية من أجل كشف الغش والتلاعبات؛
- يعطي المراجع الخارجي تأكيد معقول حول صدق وموثوقية المعلومات المفصحة عنها؛
- المؤسسة على علم كاف ببعض متطلبات و قواعد الإفصاح المحاسبي .



5- دواعي اختيار الموضوع:

اسباب موضوعية:

من أهم الدوافع التي جعلتني اختار الموضوع :

- الحاجة الماسة للمراجعة الخارجية من قبل المؤسسات الاقتصادية؛
 - تواجد المؤسسة في بيئة مليئة بالمخاطر مما اوجب الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها وموثوقيتها، وهذا لا يتحقق الا من خلال المراجعة الخارجية نظرا لأهمية رأيه من طرف العديد من الجهات.
- اسباب ذاتية:

- ارتباط موضوع البحث مع مجال التخصص (تدقيق و مراقبة التسيير)؛
- إثراء المعرفة الذاتية حول الموضوع ونظرا لرغبتنا في التعرف على المحيط المهني والعمل في هذا المجال مستقبلا؛
- محاولة إنجاز بحث يكون عبارة عن مادة علمية قيمة تساعد كل طالب او باحث في هذا المجال وهذا الموضوع بشكل خاص.

6 - اهداف الدراسة:

- من خلال دراستنا لموضوع هذا البحث فإننا نهدف إلى تحقيق ما يلي:
- محاولة إظهار وإبراز دورا لمراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة في استمرارية المؤسسة.
 - محاولة إبراز مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه المؤسسة ؛
 - حاجة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة يحتاج أن تكون الافصاحات في القوائم المالية شاملة وذو موثوقية وذو شفافية من أجل الحصول على أحسن القرارات؛
 - الحصول على معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها في تقييم أداء المؤسسة.

7-أهمية البحث:

- تتجلى أهمية الدراسة كون المراجعة الخارجية من أهم المواضيع المطروحة على مستوى الممارسة العلمية والفكر المحاسبي؛
- الطلب المتزايد على مهنة المراجعة الخارجية على معلومات اضافية، بالإضافة الى قوائم مالية ذات موثوقية تعبر عن الصورة الحقيقية للمؤسسة ؛

- معرفة مدى التزام المؤسسات بقوائم مالية تتميز بالافصاح والموثوقية ؛
- التعرف على الاطار النظري للافصاح المحاسبي ودوره في زيادة موثوقية القوائم المالية.

8-حدود الدراسة : تتمثل حدود دراستنا فيما يلي :

- حدود مكانية : إجراء دراسة حالة في شركة العمورية لصناعة الاجرّ الوادي
- الحدود البشرية: موظفي شركة العمورية لصناعة الاجرّ الوادي والمراجعين
- حدود التبرص: 2016/04/01 إلى غاية 2016/04/20

9- منهج الدراسة والأدوات :

تم الاعتماد في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي، و تم الاعتماد على استمارة الاستبيان والمقابلة لجمع المعلومات اللازمة وذلك من خلال الدراسة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع.

10- مرجعية البحث :

بالنسبة للجانب النظري قمنا بالإستعانة بمجموعة من المذكرات والكتب وكذلك قمنا بالإستعانة ببعض المقالات باللغة العربية والأجنبية في مجال اتخاذ القرارات و منشورات اخرى في مراقبة التسيير والتي كانت تتلائم مع طبيعة البحث وفي الجانب التطبيقي قمنا بالإستعانة ببرامج إحصائية مثل SPSS من أجل معالجة المعطيات.

11- صعوبات الدراسة

لم نخلو دراستنا من بعض الصعوبات التي واجهناها :

1/ مشاكل بالجانب النظري:

- شساعة البحث مع أهمية التدقيق في المعلومات في الإطار المنهجي

2/ مشاكل بالجانب التطبيقي:

- ضيق الوقت في ظل عدم وجود مؤسسة مستقبلية إلا في قرب انقضاء الآجال المحددة

- انشغال موظفي المؤسسة بالعمل مما شكل عائقا في جمع المعلومات وتحصيل استمارات الاستبيان.

12- هيكل الدراسة :

كأي بحث أو دراسة سواء نظرية أو تطبيقية لا بد من وجود خطة واضحة المعالم من أجل ضبط العمل وتمثل هيكل دراستنا العام فيما يلي :

✓ مقدمة

✓ الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية والإفصاح المحاسبي

تطرقنا في المبحث الأول الى مختلف الادبيات المتعلقة بالمراجعة الخارجية والافصاح المحاسبي، أما المبحث الثاني تناولنا دراسات سابقة لها علاقة بالموضوع واهم أوجه الاختلاف و التشابه بين هذه الدراسات

الفصل الثاني : خصص لدراسة الحالة من خلال دراسة حالة "شركة العموري لصناعة الاجر" وتحليل نتائج

الاستبيان الموجهة لفائدة المراجعين الخارجيين من اجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم مدى استيعابهم بالمشكل المطروح في الدراسة.

✓ وتم إنهاء البحث بخاتمة طرحت فيها أهم النتائج المتوصل إليها في الدراسة التطبيقية مع تقديم جملة من التوصيات من شأنها أن تزيد من فعالية نظام مراقبة التسيير من أجل تأثير أدق وأكثر فعالية على عمليات اتخاذ القرارات.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية

والإفصاح المحاسبي

تمهيد:

تعتبر المراجعة الخارجية من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ ومتواصل أدت بها إلى أن تحتل أهمية بالغة داخل المؤسسة و خارجها، فقد حظيت باهتمام كبير كونها تمثل وسيلة لمراقبة أعمال المديرين، يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة المعلومات المفصح عنها ومدى ترجمتها للصورة الصادقة عن وضعية المؤسسة.

من هذا المنطلق لقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

➤ المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية والافصح المحاسبي

➤ المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية:

لقد حظيت المراجعة الخارجية باهتمام كبير في أوساط مستخدمي القوائم المالية والباحثين، كونها وسيلة لمراقبة مدى موثوقية القوائم المالية، وعليه سوف نحاول في هذا المبحث التطرق لبعض المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الخارجية في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني الإفصاح المحاسبي.

المطلب الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية.:

الفرع الأول: مفهوم المراجعة الخارجية:

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها. وفيما يلي أهم تلك التعاريف:

تعرف المراجعة الخارجية بأنها " عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".¹

كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية "American accounting assaciator" المراجعة الخارجية على أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية وتقسيمها بطريقة موضوعية ثم توصيل نتائج ذلك الى الأطراف المعنية.²

وعملية المراجعة لتصل إلى هدفها المنشود يجب أن تمر بثلاث مراحل: 3:

الفحص: يقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها وتسجيلها؛

التحقق: يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية؛

التقرير: بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها في تقرير وتقديمه لمن يهمه الأمر.

من خلال استعراض التعاريف السابقة فإننا نستخلص إلى أن المراجعة الخارجية تعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية الإدارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب بصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة.

¹خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان – الأردن، 2001، ص. 13.

²AmericamAccounting Association (AAA), Report of commutee on basic auditing comseptes, the accomingrewev, supplement tovol, xlviI, 1972, p : 18.

³مسعود صديقي، محمد براق، مداخلة بعنوان انعكاس تكامل المراجعة الخارجية والداخلية على الاداء الرقابي، المؤتمر العلمي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة 2005 يومي 08 و 09 مارس 2005، ص 25.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة الخارجية:

سوف نوضح بشكل خاص أنواع المراجعة الخارجية كما هي في الواقع، والتي تتمثل في ثلاثة أنواع هي: المراجعة القانونية، المراجعة التعاقدية، الخبرة القضائية.4

1- **المراجعة القانونية:** هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالفات تحت طائلة العقوبات المقررة ولا بد أن تكون هذه المراجعة كاملة بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمل المراجعة من قبل الإدارة ومن أمثلة ذلك مراجعة حسابات شركات المساهمة.

2- **المراجعة التعاقدية:** هي مراجعة تطالبها المؤسسة بطريقة اختيارية بمعنى عدم وجود الزام قانوني يحتم القيام بها، وتسمى في بعض الأحيان بالمراجعة الخاصة وتكون كاملة أو جزئية حسب ظروف المؤسسة وهي ليست اجبارية، ففي الشركات الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجعة الخارجية في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء خاصة في حالة الافصاح عن صحة المعلومات المحاسبية.

3- **الخبرة القضائية:** وهي المراجعة التي يقوم بها طرف خارجي يطلب من المحكمة للحكم في نزاع وأن هذا النزاع يتطلب مراجعة القوائم المالية لإصدار حكم على مصداقيتها.

الجدول (1-1) مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
1- طبيعة المهمة	مؤسساتية: ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2- التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية المصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
4- التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة	مهمة محددة حسب	مهمة ظرفية يحدد القاضي

4مجمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص27.

مدتها	الاتفاقية	التعيين الشرعية	
تامة اتجاه الأطراف	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	5- الاستقلالية
ينبغي احترامه	يحتزم مبدئيا لكن له تقدم إرشادات التسيير	يجب احترامه تماما	6- مبدأ عدم التدخل في التسيير
إلى القاضي المكلف بالقضية	المديرية العامة, مجلس الإدارة	مجلس الإدارة, الجمعية العامة (عادية, وغير عادية)	7- إرسال التقارير
التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة, محافظي الحسابات	8- شروط ممارسة المهنة
غ. م	لا	نعم	9- إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير المشروعة
بحسب النتائج مبدئيا	بحسب الوسائل أو حسب النتائج	بحسب الوسائل	10- الالتزام
مدنية, جنائية, تأديبية	مدنية, جنائية, تأديبية	مدنية, جنائية, تأديبية	11- المسؤولية
من طرف القاضي المشرف على الخبرات	محددة بعقد	مهمة تأسيسية, عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	12- التسريح
اقترح من الخبير يحدد من طرف القاضي	محددة في عقد	قانون رسمي	13- الأتعاب
طريقة تماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة	تقييم الإجراءات, تقييم المراقبة الداخلية	تقييم الإجراءات, تقييم المراقبة الداخلية, الحسابات,	14- طريقة العمل المتبعة

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان

المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص28، بتصرف.

الفرع الثالث: معايير المراجعة:

قد نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (IASC) على معايير المراجعة المتعارف عليها في ثلاث مجموعات:5

- المجموعة الأولى: المعايير الشخصية(العامة)
- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة؛
- يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى.
- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني
- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين؛
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل حتى يمكن تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات.
- المجموعة الثالثة: معايير التقرير: المراجعة الخارجية تعتبر عملية اتصال متكاملة يمثل فيها التقرير أداة الاتصال التي تحمل الرسالة الموجهة لمستخدمي هذا التقرير ويعتبر التقرير المنتج النهائي لعملية المراجعة وهي كالآتي:6

1- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ؛

2- معيار الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ؛

3- معيار ملاءمة الإفصاح في القوائم المالية ؛

4- معيار وحدة الرأي للقوائم المالية .

فعلى المراجع أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول صدق وانتظام القوائم المالية وان يختار نوع التقرير المقابل لذلك وذلك باستعمال احد أنواع التقارير التالية :

1-التقرير النظيف: يوضح رأي المراجع الايجابي حول المعلومات المحاسبية كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا7؛

2-التقرير التحفظي: ذلك التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رأيا مقيدا في القوائم المالية محل الفحص؛

3-التقرير المعاكس: ذلك التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رأيا سلبيا في القوائم المالية محل الفحص؛

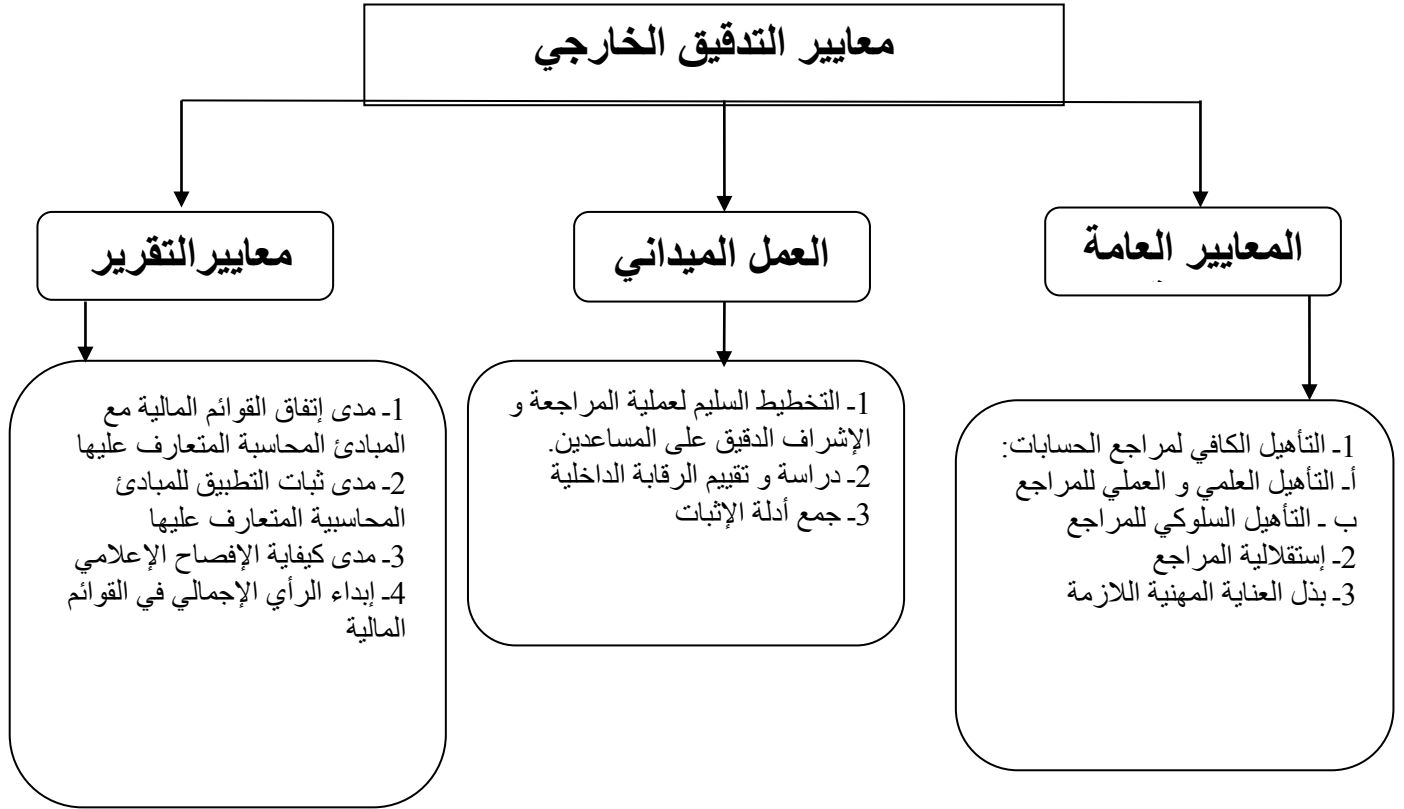
5. صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، عدد01، جامعة ورقلة، 2002، ص65.

6 مرجع نفسه ص 70 .

7 طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، 2010، ص 55.

4-عدم إبداء الرأي: ذلك التقرير الذي يقرر فيه مراجع الحسابات امتناعه عن إبداء الرأي في القوائم المالية محل الفحص لأسباب معينة.

الشكل البياني رقم (1-1) :



المصدر: Ray Whittington, Kurt Pany: principles of auditing, twelfth edition, McGraw-Hill, New York, 1998, p37

تتمثل منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية في ثلاث خطوات رئيسية تكمل كل منها الأخرى، وكل خطوة تتضمن مجموعة من الخطوات، وتتمثل هذه الخطوات في:

أ/ الحصول على المعرفة عامة حول المؤسسة⁸

ان هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، إذ أنه ليس من الممكن تصور مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة، حيث أن نتائج هذه الخطوة تحدد له تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته، وهد الخطوة الرئيسية تتضمن خطوات فرعية ملخصة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2) : الحصول على معرفة العامة حول المؤسسة.

⁸ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص77.

<p>- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة؛ - التنظيم المهني؛ - عناصر المقارنة بين المؤسسات؛ - حوار مع المسؤولين؛ - زيارات ميدانية؛ - التعرف على الوثائق الداخلية.</p>	<p>1/أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة</p>
<p>- تكوين ملف الدائم؛ - إعداد البرنامج المراجعة الأولي.</p>	<p>2/انطلاق الأعمال</p>

المصدر : عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص: 77

ب/ فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتضمن نظام الرقابة الداخلية كل السياسات والاجراءات المعتمدة من مجلس الادارة وادارة الشركة لمساعدتهم في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من النظام وكفاءة انجاز الاعمال، وكذا منع واكتشاف التلاعب المالية والأخطاء، دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية.9 يعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية عملا ضروري وهام للمراجع، ويجب عليه القيام به، فمن خلاله يتمكن المراجع من تحديد نطاق عملية المراجعة، وتقدير مدى الاعتماد على النظام، وتحديد العينة والاختبارات التي يجب عليه أن يقوم بإجرائها.

لذلك فإنه يجب على المراجع فحص أنظمة المعلومات، للتأكد من احتواء السجلات المالية على معلومات صحيحة ودقيقة، وأن إجراءات الرقابة كافية وفعالة، كما يجب عليه مراجعة الأنظمة الموضوعية، ومدى ملاءمتها مع السياسات والخطط بالمؤسسة، لتحديد مدى كفاية وفعالية هذه الأنظمة. لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد المراجع على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام وهي 10:

- 1/ التقرير الوصفي: يقوم مراجع بوصف الدقيق لنظام الرقابة الداخلية، وبتتبع مناقشاته مع أفراد المنشأة، بحيث يعد وصفا مهما للنظام يكون مكتوبا، ويعتبر المرونة بمثابة أهم ميزة لمذكرات وصف هذا النظام.
- 2/ خرائط التدقيق: تمثل خرائط التدقيق شكلا بيانيا رمزيا لجزء معين من نظام الرقابة الداخلية، يوضح هذا الشكل تتابع تدفق البيانات، بحيث تعتبر طريقة ممتازة للمراجع الخارجي التي يستخدمها لتجميع المعلومات حول أساليب الرقابة، حتي يتمكن من دراستها وتقييمها.

⁹الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مراجعة وتفتيش، ترجمة محمد تيسير الرجي، منشورات الجمع، عمان، الأردن، 1992، ص 89
¹⁰ صبرينة بركبية، مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز المصداقية على الربح المحاسبي، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2013/2014، ص 56.

3/ قائمة الاستقصاء النموذجية: تعتبر قائمة الاستقصاء الأداة المهمة في دراسة الرقابة الداخلية، بحيث تشمل علي مجموعة من الأسئلة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية.

4- مصفوفة تقسيم المهام: وهي عبارة عن جداول تحتوي على مجموعة من المهام تبين طريقة النظام المعتمدة من طرف كل مصلحة .

ج/ فحص الحسابات والقوائم المالية

بعد انتهاء المراجع من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية تأتي هذه المرحلة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية والموضحة بالجدول التالي 11:

الجدول رقم (3-1) فحص الحسابات والقوائم المالية:

<ul style="list-style-type: none"> - إعادة النظر في برنامج المراجعة؛ - تخفيف البرنامج؛ - تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية. 	<p>أ/ تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية:</p>
<ul style="list-style-type: none"> - تطابق (إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية)؛ - اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية؛ - اختبارات بواسطة المصادقة الخارجية؛ - اختبارات بواسطة المشاهدة المادية. 	<p>ب/ اختبارات التطابق:</p>
<ul style="list-style-type: none"> - التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة؛ - فحص الأحداث ما بعد الميزانية؛ - فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية؛ - إعادة النظر في أوراق العمل، وأخيرا إصدار الرأي. 	<p>ج/ إنهاء عملية المراجعة:</p>

المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 82

المطلب الثاني: مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يرى الباحثون ان التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح جاء بديلا لمصطلح النشر أو العرض عن المعلومات حيث أن ذلك كان يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها.

¹¹عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 82.

الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي:

وقد عرف الإفصاح المحاسبي على أنه: الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند اعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية¹².

كما عرف على أنه عملية تقديم وإظهار المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية وهذا يعني ان تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل¹³.

فالإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بها، في شكل قوائم تختلف باختلاف المنفعة المنشودة، على أن تشمل هذه التقارير جميع المعلومات اللازمة والضرورية، لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

وقد حددت لجنة اجراءات التدقيق المبنثقة عن المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين ، ماهية الإفصاح المحاسبي المناسب بما يلي ان معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، تقتضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الامور المادية (الجوهريّة)، وان عنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها أيضا وبالملاحظات المرفقة بها، ويمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة اعلامية من وجهة نظر مستخدمى تلك القوائم¹⁴.
وكتعريف شامل للإفصاح المحاسبي هو شمول التقارير المالية على جميع المعلومات الازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

2- الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه:

أولا : أهمية الإفصاح المحاسبي:

تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات الازمة لمساعدة مستخدمى القوائم المالية على اتخاذ القرارات المناسبة ، حيث يحقق الإفصاح المزايا التالية:15
- يلعب دورا مهما في تحديد الاسعار المناسبة للسهم في الاسواق المالية، حيث يؤدي الإفصاح الى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار واقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين حيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع دون تحيز.
- الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية يعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المؤسسة لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة بها.

¹² لطيف زيود، حسان قيطيم، نعم أحمد فؤاد مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، المجلد 29، العدد الاول 2007، ص179.

¹³ نوال صبايحي، الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على جودة المعلومة، مذكرة ماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011، ص64

¹⁴ محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005،

¹⁵ كمال الدين الدهراوي، عبد الله عبد العظيم هلال، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 1999، ص9.

- يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الامثل بالاعتماد على المعلومات المفصّل عنها.
- يساعد الادارة على اظهار مساهمة المنشأة في تقديم خدمات للجميع ومسؤولياتهم الاجتماعية اتجاه المجتمع ككل.
- يوفر معلومات ذات شفافية ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال (البورصة) ومعاملاتهم حيث يعد أمر جوهري لتحقيق سوء منظم وكفؤ، كما انه أحد الشروط الاساسية الازمة لانضباط سوق المال.
- ثانيا : العوامل المؤثرة على الافصاح المحاسبي:
- ان الافصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليست بعملية عشوائية ، بل توجد مجموعة من العوامل تؤثر على عملية الافصاح ، ومن أهم المحددات الرئيسية على حجم ونوعية الافصاح بالقوائم المالية مايلي16:
- ا- طبيعة المستخدمين ونوعية احتياجاتهم: في كل دولة لابد أن تعطي الشركات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين والدين لديهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة في تلك الشركات، وهي تختلف من دولة الى أخرى باختلاف طبيعة ونوعية النظام الاقتصادي والسياسي السائد في كل دولة.
- ب- الجهات المسؤولة عن وضع المعايير: الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم واصدار معايير الافصاح تختلف باختلاف التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة.
- ج- المنظمات والمؤسسات الدولية: بالإضافة الى المنظمات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الاطراف المؤثرة على عملية الافصاح ، حيث تؤثر هذه المنظمات بدرجات متفاوتة على الافصاح، ومن أمثلتها:
- الجمعية الاقتصادية الاوربية؛
- منظمة الامم المتحدة؛
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية؛
- لجنة معايير المحاسبية الدولية ، والتي أصبحت تدعى مجلس معايير المحاسبية الدولية.

3- الفرع الثالث: أنواع و أساليب الافصاح المحاسبي:

أولا : انواع الافصاح المحاسبي:

- نظرا لاختلاف وجهات نظر المستخدمين، حيث أن ما يمكن عده ملائما وضروريا لشخص ذو كفاءة، قد لا تكون كذلك لشخص آخر لا يمتلك المستوى نفسه من الخبرة، زيادة على رغبة الادارة في الافصاح أو عدم الافصاح، واختلاف المعلومات المطلوبة من قطاع لآخر من القطاعات الاقتصادية كذلك اختلاف بيئة الاعمال التجارية، واختلاف حاجات المستخدمين، كل ذلك أدى الى ظهور أنواع متعددة من الافصاح ومنها ما يلي:
- أ- الافصاح الكامل: يشير الى مدي شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات اثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الافصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يمتد الى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم17.

¹⁶ الدون هندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، الاسكندرية، الطبعة الرابعة، 2008، ص 586،591.

¹⁷ لطيف زيدون وآخرون، ، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مرجع سابق، ص20.

ب- الإفصاح العادل : يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، اذا يتوجب اخراج القوائم المالية، اذ يتوجب اخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الاخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن¹⁸.

ج- الإفصاح الكافي : يشمل الحد الأدنى الواجب توفره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق اذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً على اتخاذ القرار فضلاً عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد¹⁹.

د- الإفصاح الوفاي : يقوم على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن ويهدف الى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية ، لذا يجب أن تكون المعلومات المالية بأعلى درجة ممكنة من الموضوعية والحياد والعدالة²⁰.

هـ- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وضروف المنشأة وطبيعة نشاطها، اذ انه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم ان تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين ، وتناسب مع نشاط المنشأة وضروفها الداخلية²¹.

و- الإفصاح الشففي (الإعلامي): أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلا الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء الى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الاضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى²².

ي- الإفصاح القانوني (الإجباري): وهو ما تنص عليه القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية في دولة ما، يهدف هذا النوع من الإفصاح تقديم القدر الكافي والمناسب لمستخدمي القوائم المالية لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية الرشيدة²³.

ثانيا : الأساليب العامة للإفصاح المحاسبي²⁴

توجد العديد من الاساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان أثر الاحداث الاقتصادية في التقارير المالية ، وفي العموم تعتبر هذه الاساليب مكتملة لبعضها البعض ولا تحل محل بعضها البعض، حيث يتوقف استخدام أي من الاساليب على طبيعة ونوعية ودرجة واهمية المعلومات، حيث هناك معلومات تعبر أساسية يجب اظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وهناك معلومات أخرى ثانوية يتطلب الإفصاح عنها

¹⁸-عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1991، ص330.

¹⁹-المرجع أعلاه، ص330.

²⁰- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة القياسات والإفصاح والتقارير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، ج2، الدار الجامعية، الاسكندرية،

2007، ص33.

²¹ محمد بزماوي، القياس والإفصاح المحاسبي للأداء الاجتماعي في المنشآت الصناعية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، حلب، 2002، ص57.

²². المرجع أعلاه، ص57

²³ جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة المعايير المحاسبية الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، مداخلة، الملتقى الوطني حول حوكمة

الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد حنيز، بسكرة، يومي 06 و07 ماي 2012، ص10.

²⁴ محمد المبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية، ايتراك للنشر والتوزيع القاهرة، 2005، ص 578

ولكن في ملحقات القوائم المالية أو في الهوامش ، ومن بين الاساليب التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين المحاسبين ومستخدمي القوائم المالية :

أ- اعداد لقوائم المالية وترتيبها: ان جزءا مهما من الافصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يسهل عملية قراءتها وفهمها وامكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات .

ب- الملاحظات الهامشية : تهدف الى نشر المعلومات التي تفيد في توضيح بعض الامور المتعلقة بعناصر القوائم المالية ولكن لايمكن اظهارها في صلب القوائم المالية ذاتها حتى لاتنقص من درجة وضوح القوائم المالية ،وعادة ما تستخدم لذكر اي معلومة كمية أو وصفية على المعلومات الواردة في القوائم المالية أو معلومات اضافية أقل أهمية .

فالملاحظات الهامشية مثلا تستخدم في :

- الافصاح عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
- الافصاح عن الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة؛
- الافصاح عن الحقوق والالتزامات ؛
- الافصاح عن الالتزامات المحتملة.

ج- الملاحق: وتشتمل الملاحق عدة قوائم اضافية ترفق مع القوائم المالية الاصلية ، يتم من خلالها اعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومن هذه القوائم الاضافية ما يلي:

- قائمة التغير في المركز المالي ؛
- قائمة الاصول الثابتة وطرق الاهتلاك؛
- قائمة المخزون السلعي؛
- قائمة المدينين ومخصص لديون المشكوك فيها.

د- تقرير المراجع: يعد تقرير المراجع من مصادر المعلومات الهامة الاخرى والتي غالبا ما يغض الطرف المستخدم عنها، يهدف هذا التقرير الى تقديم معلومات تتعلق برأي المراجع بشأن اتفاق المعايير المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا يستخدم في الافصاح عن اي معلومات مالية جوهرية عن المنشأة.

هـ- المعلومات الاضافية التي تقدمها الادارة: ترد تلك المعلومات في تقرير رئيس مجلس الادارة في حالة شركات المساهمة ، والذي عادة ما يضم بعض الاحداث أو المتغيرات التي أثرت على نشاط الشركة والتوقعات المستقبلية والخطط المتعلقة بالنمو والسياسات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية المتوقع أن تتبعها الشركة مستقبلا .

4- الفرع الرابع: علاقة لمراجعة الخارجية بالافصاح المحاسبي:

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن الافصاح المحاسبي أصبح هو الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة الى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات المفصح عنها أمرا ضروريا، ولذلك فان عملية المراجعة الخارجية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم عادة المراجع الخارجي بتقديم ما توصل اليه من معلومات ونتائج عن

طريق تقرير رسمي، وهذا على اعتبار ان المراجع الخارجي مستقل عن المؤسسة المعنية، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها.

ان المراجعة الخارجية توفر تأكيدات معقولة وليست مطلقة أن العمليات التي قامت بها المؤسسة تعبر عن الصورة الصحيحة والعادلة حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، اذن فهي تمثل مقياس لمصداقية المعلومات المفصح عنها على أن يكون ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها حيث تزيد من ثقة مستخدمي هاته المعلومات بأنها لا تتضمن أخطاء أو تحريف مع افتراض استقلال المراجع في عمله ، اضافة الى تمتعه بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات اعداد التقارير والبيانات المالية .

المبحث الثاني الأدبيات التطبيقية :

المطلب الأول: الدراسات العربية:

قصد الاحاطة أكثر بموضوع بحثنا، سنحاول في هذا المبحث عرض لاهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوعنا.

1- جمعة فلاح محمد حميدات، بعنوان " مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بالمعايير الافصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الأوراق المالية "، أطروحة دكتوراه فلسفة، تخصص محاسبة، جامعة عمان للدراسات العليا، 2004.

تمحورت اشكالية هذه الدراسة حول " مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بالمعايير الافصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الأوراق المالية؟

هدفت هذه الدراسة الى تحديد نوع ودرجة العلاقة بين بعض المؤشرات وتشمل كل من حجم الشركة وربحيتها، وعدد المساهمين فيها، وحجم المديونية، وعمرها في الصناعة وبين درجة التزامها بمتطلبات الافصاح المطلوبة، ومدى أهمية هاته الأخيرة من وجهة نظر المستثمر الفرد والمؤسسي في بورصة عمان، والوصول الى أوجه القصور وكيفية معالجتها في كيفية تطبيق متطلبات الافصاح المطلوبة من تلك الشركات.

حيث اعتمد الباحث من أجل الاجابة على اشكاليته على استبيان ووثائق المؤسسات المتمثلة في التقارير ووزع الاستبيان على كل من المؤسسات النشطة في بورصة عمان والبنوك .

ومن بين النتائج المتوصل اليها:

- أن المؤسسات المدروسة تلتزم بمتطلبات الافصاح في تقاريرها المالية.

- ووجد تفاوت في درجة الافصاح بين المؤسسات المدروسة بموجب المعايير المحاسبية الدولية.

- وجود تفاوت كبير في درجة الالتزام بمتطلبات الافصاح وفق تعليمات هيئة الأوراق المالية .

2- فايز زهدي الشلتوني ، بعنوان " مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية " ،وهي مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل ،كلية التجارة ،الجامعة الاسلامية بغزة، 2005.

تمحورت اشكالية هذه الدراسة حول " ماهي متطلبات الافصاح الازمة في السوق المالية للمصارف الفلسطينية التي تجعلها ذات دلالة كافية تمكن مستخدميها من اتخاذ قراراتهم بشكل سليم ودقيق " .

هدفت هذه الدراسة الى توضيح مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية الازمة لمستخدمي القوائم المالية وتحديد مدى كفاية مستوى الإفصاح عن المعلومات الموجودة في القوائم المالية وكيفية تحسين جودة القوائم المالية للوصول بها الى المستوى المطلوب من الإفصاح عن المعلومات الواجبة النشر وفق المعايير الدولية.

حيث اعتمد الباحث من اجل الاجابة على اشكاليته على تصميم استبيان وزعت على كل من فئة ادارات البنوك وفئة شركات التدقيق للقوائم المالية،.

من بين النتائج المتوصل اليها من خلال الاستبيان أن اطلاع افراد العينة على المعايير المحاسبية الدولية لا بأس به ولكن ليس بالشكل المطلوب الذي يضمن اعداد القوائم المالية بشكل أكثر شفافية وموضوعية، وأن القوائم المالية الفلسطينية بشكلها الحالي تساعد المستثمرين في اتخاذ القرار الا انها تحتاج الى اجراءات متممة لفهم محتواها، وان المصارف الفلسطينية تفصح عن قوائمها المالية بشكل يسهل عملية مقارنة المعلومات الواردة بالمصارف الاخرى.

3- دراسة صبايحي نوال، بعنوان " الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (ias/ifrs) وأثره

على جودة المعلومة"، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر3، 2011.

تمحورت اشكالية هذه الدراسة حول " الى أي مدى يساهم الإفصاح المحاسبي باستخدام معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية "

هدفت هذه الدراسة الى تحديد المحددات الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية التي تسعى المعايير المحاسبية الدولية الى تحقيقها، وما اذا كان الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية يعزز من جودة المعلومات المحاسبية وتوفيرها لمختلف المستعملين لها، وأن تبني النظام المحاسبي المالي سيضمن مستوى كاف من الإفصاح ويوفر معلومات ذات جودة.

وقد اعتمدت الباحثة للإجابة على اشكاليته على الاستبيان حيث شملت العينة مجموعة من المهنيين والأكاديميين.

ومن بين النتائج التي توصلت اليها الباحثة أن اختلاف المعايير المحاسبية للدول جاء لعدة عوامل اقتصادية واجتماعية، مما أدى الى وجود قوائم مالية مختلفة وغير متجانسة في الشكل والمضمون، وأن الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية سوف يكون له أثر إيجابي على جودة المعلومة المحاسبية لما سيوفره من خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية منها الملائمة والموثوقية وما يتفرع عنها من خصائص ثانوية، وأن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر والإفصاح من خلالها يمثل مطلباً ضرورياً، فهي تعتمد على خدمة المستثمرين بالدرجة الاولى.

4/دراسة سردوك فاتح، بعنوان " دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية

"، وهي مذكرة ماجستير في تخصص علوم تجارية فرع إدارة أعمال، جامعة المسيلة، سنة 2004.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة، من أجل إضفاء مصداقية من جهة واتخاذ القرارات من جهة أخرى.

لدى تم دراسة الحالة لشركة الوطنية للألمنيوم بالمسيلة.

و من أهم النتائج المتوصل إليها أن نجاح المؤسسة الاقتصادية مرهون بالمعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات الملائمة، بحث تعتبر أساس القيام باتخاذ القرارات المرتبطة بالأطراف الخارجية، كما تساعد المعلومة المحاسبية على اتخاذ قرارات على مستوى الداخلي من أجل تحسين الأداء وزيادة فعاليته، وكما اعتماد نظام رقابة داخلي منظم يؤدي إلى التقليل من حالات الخطأ والغش.

5/ دراسة أمينة بن بيتور " دور الإفصاح المحاسبي في زيادة موثوقية القوائم المالية " مذكرة ماستر ،علوم تجارية ،تخصص دراسات محاسبية وجبائيه معمقة ،جامعة ورقلة،2014.

تمحورت اشكالية هذه الدراسة حول " ما مدى فعالية الإفصاح المحاسبي في تعزيز موثوقية القوائم المالية " هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الاطار النظري للإفصاح المحاسبي وتوضيح دوره زيادة موثوقية القوائم المالية ،ومدى التزام المؤسسات بقوائم مالية تتميز بالإفصاح والموثوقية، وبراز أهمية الإفصاح المحاسبي في ترشيد القرارات.

واستخدمت تقنية الاستبيان بغية التقصي عن المعلومات حول مدى مشاركة أفراد العينة في عملية التحضير والتكوين بغية معرفة مدى اطلاعهم على المعايير المحاسبية الدولية وبيان اذا كان المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية يتوافق مع متطلبات الإفصاح. ومن بين النتائج التي توصل اليها الباحث أن النظام المحاسبي المالي الجديد يستمد مبادئه وقواعده من المعايير المحاسبية الدولية، وان الإفصاح عن المعلومات والبيانات المحاسبية للقوائم المالية يلبي احتياجات مستخدمي هاته الأخيرة في اتخاذ قرارات سليمة، وان الإفصاح الجيد في القوائم المالية يساعد على تقديم بيانات خالية من الاخطاء تعكس العمليات التي قامت بها المؤسسة.

6/ دراسة بوقاية زينب " التدقيق الخارجي وتأثيره على فاعلية الأداء في المؤسسة الاقتصادية"

مذكرة ماجستير، علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011.

تمحورت اشكالية هذه الدراسة حول" الى أي مدى يمكن للتدقيق الخارجي أن يساهم في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية"

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة الى تصحيح الاعتقاد بأن التدقيق الخارجي يهتم فقط بتعقب الأخطاء المحاسبية فقط، ايضا توضيح العلاقة بين التدقيق الخارجي وفاعلية الأداء في المؤسسة، باعتبار أن هذه الأخيرة وفيما مضى كانت من مهام المدقق الداخلي، لكن حاليا ومع التطور الكبير في التدقيق الخارجي أصبح بوسعه أن يعطي آرائه المختلفة ليس في المجال المالي فقط بل في مختلف المجالات.

وقد اعتمدت الباحثة للإجابة على اشكالياتها على الملاحظة والمقابلة حيث شملت إحدى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والمتمثلة في "المعمل الجزائري الجديد للمصبرات NCA-ROUIBA".

ومن بين النتائج التي توصل اليها الباحث أن رأي المدقق الخارجي القيمة المضافة لعملية التدقيق والذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة، وان المدقق الخارجي يقوم باكتشاف الانحرافات المالية والادارية التي ارتكبتها المؤسسة فهو بمثابة جرس الانذار المبكر للمؤسسة محل التدقيق ، وأن أدوات التحليل المالي التقليدية غير كافية بمفردها لإدخال عملية تقييم الأداء في كل من الأجل القصير والأجل الطويل للخطط الاستراتيجية للمؤسسة، ولهذا ظهرت بطاقة الأداء المتوازن لمواكبة التغيير الواجب إدخاله على النموذج التقليدي للتحليل المالي، فهذه البطاقة تتكون من مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية التي تقدم لمدرء الإدارة العلبا صورة واضحة وشاملة عن الأداء الكلي لمؤسستهم، فهي عبارة عن إطار عام يشمل عدّة جوانب.

7- دراسة ماجد اسماعيل ابو حمام بعنوان " أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية

"مذكرة ماجستير، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية ، غزة، 2009.

تمحورت اشكالية هذه الدراسة حول"ما مدى تأثير تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق فلسطين"

تناولت هذه الدراسة بالتحليل والمناقشة أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، حيث هدفت الى تحديد مفهوم الحوكمة وبيان أهميتها وأهدافها وقواعدها ومدى تأثير كل من الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير على تلك القواعد، ومن ثم توضيح جوانب العلاقة بينهما، والوقوف على جودة المعلومة المحاسبية وتأثيرها بقواعد الحوكمة.

واعتمد الباحث من أجل الاجابة على اشكاليته على تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من مديري وأصحاب القرار في سوق فلسطين للأوراق المالية والشركات المدرجة في هذا السوق.

ومن بين أهم النتائج المتوصل اليها أن تطبيق قواعد الحوكمة قد ساهم بشكل كبير في تعزيز دور الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، كما أن تطور ثقافة الحوكمة انعكس بشكل رئيسي على تحسين موقع الشركات واستمراريتها نحو بلوغ أهدافها، وان المحافظة على استقلالية السوق المالي وضمان عدم التأثير على قراراته يساهم في تعزيز الثقة فيه وبالتالي توفير المعلومات بشكل عادل ومتساوي للجميع.

2- المطلب الثاني: الدراسات الاجنبية:

1- دراسة " SINGHVI AND DESAI" 2005، مذكرة بعنوان " تحليل تجريبي لنوعية الافصاح في الشركات " حيث تناولت هذه الدراسة نوعية المعلومات التي يتم الافصاح عنها في التقارير المالية في عدد من الشركات الامريكية وبعض الخصائص المتعلقة بالشركة والت تؤثر في درجة الافصاح.

وقد اعتمدت هذه الدراسة في تقييم نوعية المعلومات التي يتم الافصاح عنها في التقارير السنوية على مؤشر افصاح مكون من 34 بنداً من البنود التي يتعين الافصاح عنها في تلك التقارير، وقد تم اختيار هذه البنود اعتماداً على دراسات سابقة ومحللين ماليين.

وقد تم تطبيق الدراسة على 100 شركة من الشركات المدرجة أسهماً في سوق الاوراق المالية و55 شركة أخرى غير مدرجة، وقد هدفت الدراسة الى بيان العوامل أو الخصائص التي تؤثر في درجة الافصاح في التقارير المالية . وقد خلصت الدراسة الى أن نوعية المعلومات التي يتم الافصاح عنها ليست عاملاً مستقلاً ولكنها تتأثر بعدد من المتغيرات، حيث أن الشركات التي لا تفصح عن المعلومات بشكل كافي تتصف بما يلي :

- حجمها صغير بالنسبة الاجمالي أصولها.

- عدد المساهمين بها صغير.

- غير مدرجة في السوق المالية

كما خلص الباحثان الى أن مستوى الافصاح في التقارير السنوية يؤدي الى زيادة التقلبات في السعر السوقي للسهم الأمر الذي يؤثر سلباً على رأس المال، وبالمقابل فان زيادة مستوى الافصاح يخفض من تدبذب السعر السوقي للسهم.

2- دراسة "GLIGER 1994EPSTEIEN"/تناولت آراء استطلاع المهتمين بقراءة تقرير المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بالتأكدات الواردة في تقاريرهم وأهميتها بالنسبة للمستفيدين من تلك التقارير.

حيث اعتمد الباحثان على استبيان موزع على كل المهتمين بتقارير المراجعين الخارجيين من مستثمرين وبنوك..... الخ

وخلصت الدراسة بأن هناك فجوة بين توقعات مستخدمي التقارير بخصوص التأكدات وبين ما هو موجود فعلاً في تلك التقارير وجاءت نتيجة هذه الدراسة مطابقة لفرضياتها حيث توصلوا أن ما نسبته 53% من الذين تم استقصاء آرائهم يكتفون بالتأكدات المعقولة من قبل المراجع الخارجي عن عدالة تلك التقارير في حين أن ما نسبته 47% أكدوا حاجتهم الى تأكيد مطلق عن عدالتها .

3-دراسة " Douglas, j, skinner, scientific articles, audit quality and A uditor Reputation

Avidence from japan, journal of a ccoenting and A uditing,N 05, 87 University of chicago2012.

هدفت الدراسة إلى متابعة الأحداث المحيطة بجودة التدقيق المحاسبي وكذا تقييم أدلة مدقق الحسابات في المؤسسات اليابانية.

-المحافظة على سمعة المراجع من قبل المؤسسات ومستخدمي القوائم المالية للتفادي للمشاكل التي تعرقل مدقق الحسابات وابعاد عوامل تغيير المدققين في المؤسسات.

ومن النتائج المتحصل عليها : - إن تقييم أدلة المراجع أحد الأدوات المهمة التي يمكن استخدامها للحصول على جودة التدقيق المحاسبي إطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية وكذا تتبع فرق التدقيق الخاصة بالمؤسسات تساعد في الحفاظ على سمعة التدقيق، كما أن الإستعانة بمؤسسات ذات مستوى عال من جودة التدقيق يمكننا من الإستفادة منها لتجديد عمليات التدقيق لمحاولة تحسين جودة التدقيق المحاسبي وكذا الحفاظ على سمعة مدقق الحسابات الذي يكتسي أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسات.

المطلب الثالث : مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الفرع الأول :أوجه التشابه والاختلاف

اولا: أوجه التشابه

- 1- ابراز الدور الفعال التي تلعبه المراجعة الخارجية والافصاح المحاسبي في المؤسسة ؛
- 2- مساهمة الافصاح المحاسبي في اعطاء الصورة التي تعكس وضعية المؤسسة واستمراريتها؛
- 3- اغلبية الدراسات اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي؛
- 4- كلما زادت دقة وموثوقية المعلومات المحاسبية لمفصح عنها زادت فعاليتها في ترشيد القرارات ؛
- 5- المراجعة الخارجية تعمل على تحسين نوعية المعلومات وهذا من خلال اعداد التقرير النهائي للمراجع يساهم في اعطاء صورة صادقة عن القوائم المالية للمؤسسة؛
- 6- ضرورة الالتزام بمتطلبات الافصاح يضمن معلومات ذات مصداقية.

ثانيا: أوجه الاختلاف

اختلفت الدراسة عن الدراسات السابقة فيما يلي:

- 1- عينة ومجتمع الدراسة حيث ان أغلبية الدراسات استعملت الاستبيان بينما في دراستنا هذه اعتمدنا على الملاحظة والمقابلة والاستبيان؛
- 2- بعض الدراسات كانت الدراسة الميدانية في مؤسسات اقتصادية بينما دراستنا كانت في مؤسسة مالية.
- 3- عينة افراد المجتمع الخاص بدراستنا أقل مقارنة بالدراسات السابقة؛
- 4- تناولنا في دراستنا المراجعة الخارجية ودرها في تفعيل الافصاح المحاسبي بينما تناولت دراسة ماجد اسماعيل ابو حمام تأثير قواعد حوكمة الشركات على كل من المراجعة الخارجية والافصاح المحاسبي.

الفرع الثاني :مميزات الدراسة

تميزت دراستنا عن الدراسات السابقة ب:

- 1- ميدان الدراسة التطبيقية يختلف عن ذاك في الدراسات السابقة،حيث كانت دراستنا في شركة العمورية لصناعة الاجر والاستبيان موجه لمراجعي الحسابات؛

2- يمكن اعتبار الدراسة الحالية مكملة للنتائج التي وصلت إليها الدراسات السابقة، وذلك لما هدفت إليه الدراسة في محاولة الوصول إلى: دور المراجعة الخارجية في تفعيل المعلومات المفصح عنها.

خلاصة الفصل

بناء على ما تطرقنا إليه في الإطار النظري من مفهوم المراجعة الخارجية والافصاح المحاسبي استنتجنا ان المراجعة الخارجية هي المرآة التي تعكس حقيقة المعلومات المفصح عنها كونها الوسيلة الاساسية التي يعتمد عليها للتحقق من صحة وسلامة القوائم المالية، حيث يعتبر تقرير المراجع ختام عملية المراجعة وبلورة لرأيه المحايد وذلك بإبلاغ نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة وسلامة المعلومات الواردة فيها باعتبارها متخصصا نزيها من حيث اعتماده على معايير تليبي احتياجاته لبناء سليم لا اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة من اجل تمكينهم من تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة ، لذا يلعب المراجع الخارجي دورا محوريا وفعالا في المؤسسة.

كما تطرقنا إلى أهم الدراسات السابقة التي تحدثت على نفس الطرح الذي اشرنا إليه في دراستنا من حيث الهدف وطريقة المعالجة واهم النتائج.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول إلى الدراسة النظرية التي تضمنت مفاهيم أساسية حول المراجعة الخارجية ومنهجيتها والافصاح المحاسبي ، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على شركة العمورية لصناعة الاجر ومراجعي الحسابات .

و ذلك من خلال الأدوات العلمية التطبيقية (المقابلة، الملاحظة) بالنسبة لشركة العمورية والاستبيان لمراجعي الحسابات ثم عرض النتائج و مناقشتها.

فقد قسمت الفصل إلى :

➤ المبحث الأول: طريقة و أدوات الدراسة

➤ المبحث الثاني: النتائج و المناقشة

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة:

أولا نتطرق إلى الطريقة المتبعة في الدراسة الميدانية

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة:

سنتولى في هذا المبحث توضيح كيفية إنجاز الدراسة، أي تقديم كيفية اختيار مجتمع الدراسة والعينة، تحديد المتغيرات وكيفية قياسها، طريقة جمع المعطيات والأدوات المستخدمة في الجمع، ووصف كيفية تلخيص المعطيات المجمعة والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل المعطيات واختبار الفروض.

➤ المنهج المتبع :

أولا : يمثل المنهج في الدراسة الميدانية، وهو الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، حيث اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على الأشكال المطروحة و مختلف التساؤلات و الفرضيات وذلك بتحليل البيانات والمعلومات المتحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج و الاستنتاجات المتوصل إليها.

ثانيا : طبيعة المتغيرات

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

- ❖ المتغير المستقل: يتمثل في المراجعة الخارجية كونها الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها من صحة المعلومات المفصح عنها.
- ❖ المتغير التابع: يتمثل في الإفصاح المحاسبي لمعرفة ما مدى تأثير المتغير المستقل في صدق وموثوقية المعلومات المفصح عنها.

➤ مجتمع وعينة الدراسة:**1- مجتمع الدراسة:**

يتمثل مجتمع الدراسة في:

أ/شركة العمورية لصناعة الآجر

1-إسم المؤسسة: ش.ذ.م.م العمورية لصناعة الآجر / مقرها: الطريق الوطني رقم 03 جامعة ولاية الوادي / رأس مالها: 5000 000.00 دج

1- إسم السلع : تنج الشركة الآجر بأنواعه والقرميد الصناعي والمسجلة لدى مصالح السجل التجاري تحت القيد

رقم 109.107

• أنواع الآجر: آجر 10 سم + آجر 15 سم + آجر للسقيفة نصف جاهزة 45 سم + آجر للسقيفة نصف جاهزة 55 سم (Briquescreuses 8T 10x20x30 + Hourdis + Hourdis 45x30x15 + Briquescreuses 12T 15x20x30 (55x30x16

3- الخدمات المقدمة من طرف الشركة: تقدم جملة من الخدمات من بينها التوصيل و تقديم الاعانات وغيرها من الخدمات

4- التوزيع: تأسس الشركة من تسعة (09) شركاء تربطهم صلة القرابة من الدرجة الأولى (إخوة و أبناء العم)

5- الترويج: تقوم المؤسسة بالاشهار وهذا لفرض مكانتها في السوق كما حدد مسير الشركة مبلغ مالي خاص بإشهار وتعريف المؤسسة وذلك بطبع التقويمات السنوي باسم المؤسسة وبطاقات الزيارة وغيرها من الوسائل المعروفة في مجال الاشهار.

6- سعر الوحدة: حدد سعر الوحدة في شركة العمورية بناء على المحاسبة التحليلية وذلك بحساب سعر التكلفة وقد حددت المؤسسة سعر الوحدة للآجر 15 سم بـ 19.46 دج خارج الرسوم.

7- الاعلانات: تقوم المؤسسة بالعديد من الاعلانات التجارية خاصة في جريدة الجديد وإذاعة وادي سوف.

8- فوائد المنتجات: تتجلى فائدة المنتجات المصنوعة على مستوى الشركة في توفير المواد الأولية خاصة للمقاولات المهتمة بقطاع البناء والاشغال العمومية كما توفر مادة الآجر للبناء.

9- كيف تم فتح الشركة: تم انشاء شركة العمورية لصناعة الآجر بعد توفر العديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والتي من بينها توفر وقرب المادة الأولية والأساسية في انتاج الآجر (الطين) وكما تعد منطقة واد ريغ من بين الاماكن الغنية بالماء والذي يستهلك بكميات كبيرة في المصنع.

ب/مراجعي الحسابات

حيث تم توزيع استبيان لمراجعي الحسابات للإجابة على الاشكاليات المطروحة.

2- عينة الدراسة:

تم تحديد حجم العينة وذلك بالنسبة لموظفي شركة العمورية لصناعة الاجر في مصلحة المحاسبة حيث قمت بالمقابلة معهم وطرح بعض الاسئلة لفهم الموضوع أكثر وملاحظة بعض الوثائق.

اما للمراجعي الحسابات اعتمدت على توصيل استمارات الاستبيان حيث قمت بتوزيع 25 استمارة لتحصيل نسبة تمثيل ممكنة، وذلك تماشيا مع المشاكل التي واجهتها أثناء تحصيل تلك الاستمارات، حيث تداركت جميع العقبات التي واجهتها من تنقل بين مكاتب مراجعي الحسابات، حيث تم استرجاع كل استمارة صالحة للدراسة.

كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): الاحصائيات الاستبائية الموزعة و المستردة على مراجعي الحسابات

الاستبيان		البيان
%النسبة المئوية	العدد	
100%	25	عدد الاستثمارات الموزعة
%100	25	عدد الاستثمارات المسترجعة
%0	00	عدد الاستثمارات الملغاة
%25	25	عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل

3- المصدر: من اعداد الطالب

➤ مصادر جمع معلومات الدراسة :

تعتمد الدراسة على نوعين أساسيين من البيانات :

- **البيانات الأولية:** وذلك بالبحث في الجانب الميداني من خلال توزيع استمارات الاستبيان ودراسة لبعض مفردات البحث، وحصص وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها في برنامج إحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.
- **البيانات الثانوية:** و ذلك بالبحث في الكتب و الدراسات السابقة والمنشورات والمواقع الإلكترونية الخاصة بالموضوع قيد الدراسة ، و اعتمادا على الفرضيات المختلفة تم تحديد أسئلة الاستبيان بحيث؛ يحقق أهداف الدراسة المختلفة وفرضياتها، وبغرض التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات تم اللجوء إلى تفرغ إجابات أفراد العينة الموجودة في الاستبيان وفق مقياس ليكارت الثلاثي الدرجات الذي أعتمد للدراسة.

المطلب الثاني : الأدوات المستعملة في الدراسة:

➤ **أدوات الدراسة :** لقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على جملة من الأدوات وكان أهمها :

أولا: الإستبيان:

تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على استمارة استبيان لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات البحث وهناك جملة من النقاط التي حاولنا مراعاتها عند إعداد إستمارة الإستبيان أهمها:
1/ اعتمدنا عند اعداد الإستمارة على الأسلوب البسيط واللغة المفهومة

2/ توافق الترتيب والتدرج في الاستبيان مع الإطار النظري
3/ كما اعتمدنا على طريقة الإجابة المغلقة لعدة أسباب من بينها:

تقديم استمارة الاستبيان:

تتضمن الاستمارة مجموعة من الأسئلة تم إعدادها من خلال الإطلاع على مجموعة من الأبحاث و الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، بالإضافة إلى آراء بعض الأستاذ المشرف وكذا من خلال المقابلة للتأكد من أن صياغة الأسئلة تعتبر مناسبة لتغطية موضوع الدراسة والوصول إلى الأهداف المرجوة منها.

لقد مرت عملية صياغة أسئلة الاستمارة بمجموعة من الخطوات أهمها:

- تحديد مجموعة الأبعاد التي تعكس فرضيات و أسئلة الدراسة: حيث تتكون الاستمارة في قسمها الأول من مجموعة من الأسئلة التي توضح خصائص عينة البحث من سن، الجنس، مستوى تعليمي، و عدد سنوات الخبرة، و قد تمت صياغة استمارة الاستبيان كما يلي:

1- تقديم استمارة الاستبيان:

أ) هيكل الاستبيان:

تم تقسيم الاستبيان إلى جزأين كما يلي:

➤ الجزء الأول: شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة من حيث (الجنس، العمر، المستوى المهني، الخبرة المهنية...)

➤ الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء إلى محورين وذلك تماشياً مع طبيعة الموضوع حيث تشكلت الأسئلة في مجملها من 18 سؤالاً .

• المحور الأول: حيث ضم 16 سؤالاً تناول أهمية المراجعة الخارجية في مصداقية المعلومات المفصح عنها و تم تقسيمهم على بعدين حيث:

البعد الأول: حاز على 8 أسئلة تناولت اعتماد المؤسسة على المراجعة الخارجية

البعد الثاني: حاز على 8 أسئلة تناولت أثر المراجع الخارجي في صدق وموثوقية المعلومات المفصح عنها

• المحور الثاني: حيث ضم 8 أسئلة تناولت التزام المؤسسة بقواعد الإفصاح المحاسبي

• تم إعداد الأسئلة وفق لمقياس ليكارت LIKART SCALE 3 درجات، وذلك بغية معرفة اتجاه وآراء العينة حول كل عنصر في الاستبيان. كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (2-2): يوضح مقياس ليكارت الثلاثي الدرجات

الرأي (التصنيف)	موافق	محايد	غير موافق
الأوزان (الدرجة)	03	02	01

المصدر : عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي ، باستخدام SPSS ، الجزء الثالث موضوعات مختارة ، ص 538.

فكان الشكل العام لمقياس ليكارت الثلاثي لمعرفة مستويات اطلاع أفراد العينة على الدراسة وعلى أثر المراجع الخارجية في تفعيل الافصح المحاسبي.

ثانيا : المقابلة

بغرض التأكد من جدية المستجوبين وكذا الحرص على فهمهم لأسئلة الاستبيان وفقراته، قمنا بتدعيمه بمقابلة مباشرة مع المراجع الخارجي بالمؤسسة و مسؤولي قسم المحاسبة في شركة العمورية لصناعة الآجر، ، بغية التعرف على طبيعة وواقع المراجعة والافصح المحاسبي في المؤسسة مع تقديم بعض التوضيحات حول موضوع دراستنا قبل وبعد إجراء الدراسة الميدانية.

➤ البرامج المستعملة

بعد الحصول على الإستبيانات من العينة المستجوبة، قمنا بترميزها ثم تفرغها في برنامج spss v19 بغرض المعالجة الإحصائية للبيانات إضافة إلى برنامج Excel 2007 للمساعدة في التمثيل البياني للمتغيرات تطبيقات الاحصاء الوصفي.

➤ الأدوات الإحصائية المستعملة:

من أجل معالجة بيانات الدراسة وبغرض الحصول على نتائج لدراستنا قمنا بإجراء مجموعة من الإختبارات الإحصائية نذكر منها :

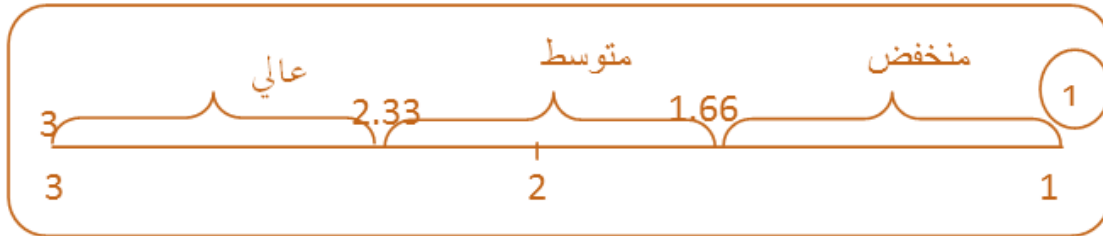
- 1-أساليب الإحصاء الوصفي للتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية؛
- 2-إختبار ألفا-كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الإستبيان؛
- 3-حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من الاستبيان؛
- 4- اختبار الارتباط؛
- 5- الأهمية النسبية لوحدة القياس على سلم "ليكارت" ذو ثلاث درجات والتي تم تحديدها وفق المقياس التالي:

$$\frac{\text{الحد الأعلى للبديل} - \text{الحد الأدنى للبديل}}{\text{عدد مستويات القياس}} = \text{الأهمية النسبية}$$

$$0.66 = \frac{1-3}{3} = \text{الأهمية النسبية} \leftarrow$$

وقد قسم مدى القياس إلى ثلاثة مستويات بمقدار 0.66 للمستوى كما هو مبين في الشكل أدناه:

الشكل رقم (1-2) مستويات القياس على سلم ليكارت الثلاثي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات الحساب السابقة

- أي : يكون المستوى منخفض من 1 إلى 1.66
- يكون المستوى متوسط من 1.67 إلى 2.33
- يكون المستوى عالي من 2.34 إلى 3

➤ صدق وثبات أداة الدراسة:

• صدق الأداة:

اعتمدنا في حساب الصدق لاستبيان المراجعة الخارجية ودورها في تفعيل الافصاح المحاسبي على طريقتين هما:

▪ صدق المحكمين :

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين بلغ عددهم 3 محكمين من أعضاء الهيئة التدريسية المتخصصين في مجال المراجعة والجانب المنهجي والإحصائي من جامعة قاصدي مرباح ورقلة وذلك للحكم على مدى صلاحية وصدق فقرات الاستبيان لقياس مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل الافصاح المحاسبي .

ولقد استجبنا لآراء السادة المحكمين وقمنا بما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم.

▪ قياس ثبات الأداة:

قمنا باستخدام مقياس ألفا كرونباخ للتعرف على مدى ثبات الاستبيان وفقراته حيث يأخذ هذا المعامل قيم بين (0-1) فكلما كانت قيمة المعامل أقرب للواحد كان هناك ثبات للفقرات، والعكس إذا كانت قيمة المعامل مساوية للصفر.

كما هو موضح في الجداول التالية:

جدول رقم (3-2): جدول قياس ثبات البعد الأول

البعد	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	نسبة معامل ألفا كرونباخ
البعد الأول:	8	0.724	72.4%

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من خلال الجدول السابق أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 0.724 أي بنسبة % 72.4 وهي نسبة جيدة تبين مدى ثبات هذا البعد.

جدول رقم (4-2): جدول قياس ثبات البعد الثاني

البعد	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	نسبة معامل ألفا كرونباخ
البعد الثاني	8	0.722	72.2%

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من خلال الجدول أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 0.722 أي بنسبة % 72.2 وهي نسبة جيدة تبين مدى ثبات هذا البعد.

جدول رقم (5-2): جدول قياس ثبات البعد الثالث

البعد	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	نسبة معامل ألفا كرونباخ
البعد الثالث	8	0.701	70.1%

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من خلال الجدول أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 0.701 أي بنسبة % 70.1 وهي نسبة جيدة تبين مدى ثبات هذا البعد.

جدول رقم (2-6): جدول قياس ثبات الأبعاد الكلية

البعد	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ الكلي	نسبة معامل ألفا كرونباخ الكلي
3+2+1	32	0.7120	71.20%

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم (2-6) يمكن أن نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ الكلية تقدر ب 0.7120 وهي بنسبة تقدر ب 71.20% مما يعطي للإستبيان مصداقية جيدة كونه تعدى النسبة المقبولة 60%

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تحليلها ومناقشتها:

سنقوم في هذا المبحث بإستعراض أهم نتائج التي توصلت إليها دراستنا مع تحليل هذه النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية:

بعد تفريغ الإستبيانات المسترجعة والصالحة للدراسة في برنامج SPSS، من أجل الحصول على النتائج وتحليلها ومناقشتها، نشرع في عرض مختلف النتائج المتحصل عليها والخاصة بالعينة المستجوبة.

الفرع الأول: عرض النتائج المتعلقة بخصائص أفراد العينة

➤ عرض نتائج المعلومات الشخصية لأفراد العينة:

سنعرض خصائص العينة المستجوبة وذلك من خلال متغيرات: الجنس، العمر، المستوى التعليمي، نوع الوظيفة، الخبرة المهنية.

أولاً: توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

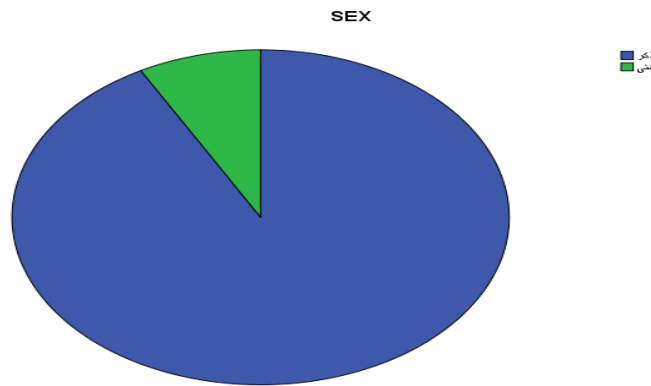
جدول رقم (2-7): جدول توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الرقم	المتغيرات	الفئة	التكرار	النسبة
1	الجنس	ذكر	23	%92
		أنثى	2	%8
المجموع			28	%100

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من جنس ذكر ويمكن تمثيلها في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-2) توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول والشكل السابقين نرى بأن الأغلبية هي للذكور بنسبة ب%92 والباقي إناث حيث قدرت نسبة أفراد العينة إناث ب%8 وهذا بسبب أن مراجعة الحسابات محتكرة من طرف الذكور في المنطقة.

جدول رقم (2-8): جدول تقييم توزيع أفراد العينة حسب الجنس

التكرار	المتوسط	الإنحراف المعياري
27	1.08	0.277

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن متوسط أفراد العينة حسب الجنس يبلغ 1.08 و الإنحراف المعياري يبلغ 0.277

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب العمر:

جدول رقم (2-9): جدول توزيع أفراد العينة حسب العمر

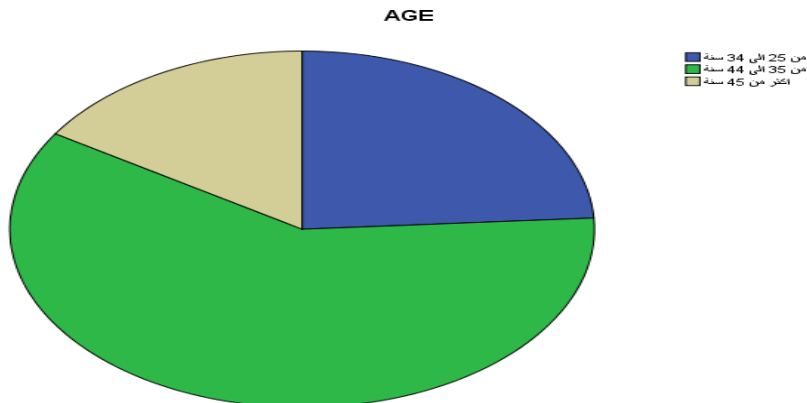
العمر	أقل من 25 سنة	من 25 إلى 34 سنة	من 35 إلى 44 سنة	أكثر من 45 سنة	المجموع
2	1	4	18	4	27
	00%	24%	60%	16%	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن الفئة العمرية الغالبة على أفراد العينة هي الفئة من 35 إلى 44 سنة حيث بلغ عددهم 15 شخص بنسبة تقدر ب 60% يليها تليها الفئة من 25 سنة إلى 34 سنة حيث كان عدد الافراد 6 اي بنسبة 24% ثم تأتي الفئة أكثر من 45 سنة بلغ عدد أفراد هاته العينة 4 اشخاص اي بنسبة 16% والفئة اقل من 25 سنة منعدمة تماما .

و يمكن تمثيل ما سبق في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-3) توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

جدول رقم (10-2): جدول تقييم توزيع أفراد العينة حسب العمر

التكرار	المتوسط	الإنحراف المعياري
27	2.92	0.640

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن متوسط أفراد العينة حسب العمر يبلغ 2.92 و الإنحراف المعياري يبلغ 0.640

ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي:

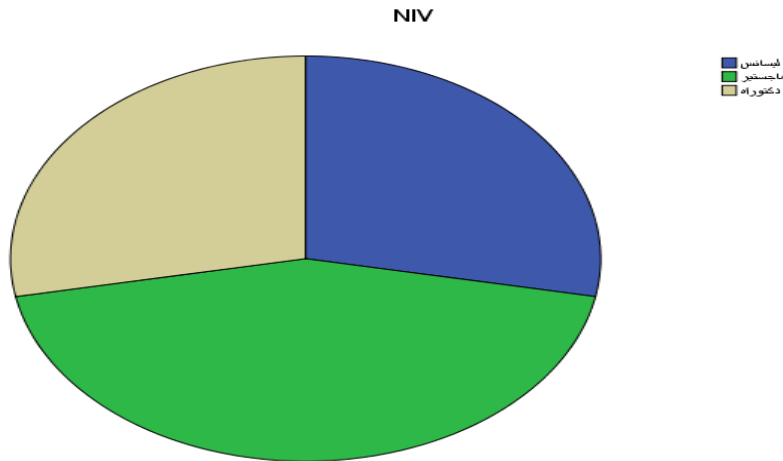
جدول رقم (11-2): جدول توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى	المتوسط	الإنحراف المعياري	النسبة المئوية
المستوى العلمي	ليسانس	07	28%
	ماستر	00	00%
	ماجستير	11	44%
	دكتوراه	07	28%
المجموع		25	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق أن أغلبية أفراد العينة ذو مستوى ماجستير حيث قدر عددهم ب11 فردا بنسبة قدرها 44% يليهم ذوي المستوى ليسانس والدكتوراه بنسبة 28%. وقدر عددهم ب07 أفراد ثم مستوى ماستر الذين كانت نسبتهم معدومة و يمكن توضيح ما سبق بالشكل التالي:

الشكل رقم (4-2) توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

جدول رقم (12-2): جدول تقييم توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

التكرار	المتوسط	الإنحراف المعياري
25	2.71	1.173

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن متوسط أفراد العينة حسب المستوى التعليمي يبلغ 2.71. و الإنحراف المعياري يبلغ 1.173

رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

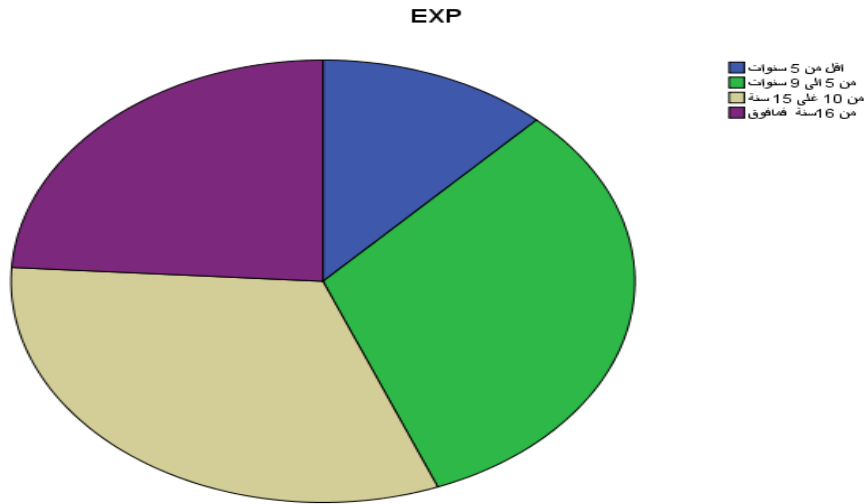
جدول رقم (13-2): جدول توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

5	الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	3	12%
		من 5 إلى 10 سنوات	8	32%
		من 11 إلى 15 سنة	8	32%
		أكثر من 15 سنة	6	24%
	المجموع		25	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول السابق أن أفراد العينة لديهم أكبر خبرة من 5 إلى 10 سنة ومن 11 إلى 15 سنة حيث قدر عدد الأفراد في كليهما 8 أفراد ثم تليها فئة أكثر من 15 سنة حيث كان عدد أفرادها 6 أفراد والفئة الأقل كانت أقل من 5 سنوات حيث قدر عدد أفرادها ب 3 أفراد. و الشكل التالي يوضح ماسبق:

الشكل رقم (6-2) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

جدول رقم (14-2): جدول تقييم توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

التكرار	المتوسط	الإنحراف المعياري
25	2.68	0.988

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن متوسط أفراد العينة حسب الخبرة المهنية يبلغ 2.68 و الإنحراف المعياري يبلغ 0.998

المطلب الثاني: عرض النتائج المتعلقة بمحاور الإستبيان:

أ - عرض نتائج إختبار صدق وثبات محاور الإستبيان:

من أجل التحقق من صدق وثبات الإستبيان إستخدمنا معامل ألفا - كرونباخ والجدول الموالي يوضح قيم نتائج الإختبار لمحاور الإستبيان:

جدول رقم (15-2): يوضح معامل الصدق والثبات لمحاور الإستبيان

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرومباخ	التعليق
المحور 2: أهمية المراجعة الخارجية في مصداقية المعلومات المفصح عنها	16	0.723	جيدة
المحور 3 : التزام المؤسسة بقواعد الإفصاح المحاسبي	8	0.701	جيدة
الاجمالي	24	0.712	

المصدر : من اعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم (15-2) نلاحظ أن قيمة ألفا- كرونباخ للمحور الأول المتعلق بأهمية المراجعة الخارجية في مصداقية المعلومات المفصح عنها 0.712 % وهي نسبة جد مقبولة تدل على ثبات الأداة، وبالتالي فإن الإستبيان يحقق المستويات المطلوبة في كل من الصدق والثبات ويمكن إعتماده في الدراسة.

ب- عرض نتائج محور اعتماد المؤسسة على المراجعة الخارجية:

جدول رقم (19-2) : يوضح متوسطات إجابات العينة على بعد اعتماد المؤسسة على المراجعة الخارجية.

الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	إستجابات أفراد العينة						العبارات
			غ. موافق		محايد		موافق		
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
عالي	00	3.00	%00	0	%00	0	%100	25	1/ - يقوم المراجع باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية استنادا الى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
عالي	0.200	2.96	%00	00	%04	01	%96	24	2/ - فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
عالي	0.200	2.96	%00	00	%04	01	%96	24	3/ - دراسة وتقييم النظام المحاسبي المطبق.
عالي	0.816	2.40	%20	05	%20	05	%60	15	4/ - تعتمد المؤسسة على المراجع الخارجي للتأكد من مصداقية المعلومات في ظل التخوف من عدم الاستقلالية التامة للمراجع الداخلي.

عالي	0.408	2.80	%00	00	%20	5	%80	20	5/ - ترى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها يساعدك على تأدية مهامك.
متوسطة	0.676	1.96	%24	06	%56	14	%20	05	6/ - تعتمد في مراجعتك على تقارير المراجع الداخلي
متوسطة	0.624	2.16	%12	03	%60	15	28	07	7/ - تنعكس كفاءة المراجع الداخلي على مقدار المهام الملقاة على عاتق المراجع الخارجي
متوسطة	0.627	2.28	%08	02	%16	04	%76	19	8/ - عدم التزام المراجعين الداخليين بقواعد وآداب المهنة يؤدي إلى زيادة أعباء المراجع الخارجي
عالية	3.551	20.52		16		45		139	المجموع

المصدر : من اعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول السابق أن مستوى اعتماد المؤسسة على المراجعة الخارجية عالية ، بمتوسط حسابي قدر ب 2.56 حيث تراوحت المتوسطات بين 2.16 و 3. حيث كانت الفقرة الاولى اعلى متوسط حسابي (يقوم المراجع باكتشاف الأخطاء والمخالفات)، حيث بلغ (3) وانحراف معياري قدره (0) ثم تليها عبارة (فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية) و عبارة (دراسة وتقييم النظام المحاسبي المطبق) وذلك بمتوسط حسابي قدره (2.96) في كلا العبارتين وانحراف معياري قدره (0.2) ثم عبارة الفقرة الخامسة (ترى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها يساعدك على تأدية مهامك) بمتوسط حسابي قدره (2.80) وانحراف معياري قدره (0.408) تليها عبارة الفقرة الرابعة (تعتمد المؤسسة على المراجع الخارجي للتأكد من مصداقية المعلومات في ظل التخوف من عدم الاستقلالية التامة للمراجع الداخلي) بمتوسط حسابي قدره (2.40) وانحراف معياري قدره (0.816)، ثم تأتي عبارات الفقرات الثامنة والسابعة والسادسة بأهمية متوسطة (عدم التزام المراجعين الداخليين بقواعد وآداب المهنة يؤدي إلى زيادة أعباء المراجع الخارجي، تنعكس كفاءة المراجع الداخلي على مقدار المهام الملقاة على عاتق المراجع الخارجي، تعتمد في مراجعتك على تقارير المراجع الداخلي) بمتوسطات حسابية قدرها على التوالي (2.28 ، 2.16 ، 1.96) وانحراف معياري قدره على التوالي (0.627 ، 0.624 ، 0.676).

جدول رقم (20-2) : يوضح متوسطات اجابات العينة على بعدأثر المراجع الخارجي في صدق وموثوقية المعلومات المفصح عنها.

الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	إستجابات أفراد العينة						العبارات
			غ.موافق		محايد		موافق		
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
عالي	0.277	2.92	%00	00	%08	02	%92	23	1/ - هناك اسس معينة تعتمد عليها المراجعة في تقويم المعلومات المفصح

عنها.									
2/ - ترى أن اعتماد المراجعة على المعايير المتعارف عليها سيحسن من المعلومات المفصح عنها.	25	100%	00	00	00%	3	00	عالي	
3/ - تعتقد أن المعلومات المقدمة للمراجع تؤثر على عملية المراجعة.	23	92%	00	02	00%	2.84	0.554	عالي	
4/ - يؤثر أسلوب المراجع المستخدم على صدق المعلومات المفصح عنها.	20	80%	04	01	16%	2.76	0.523	عالي	
5/ - تعد كفاءة المراجع واستقلاله من بين الاسباب التي تجعل أصحاب المصالح يثقون به في المعلومات التي قام بمراجعتها.	24	96%	01	00	04%	2.96	0.2	عالي	
6/ - يعتمد المراجع على قرائن واثباتات من داخل المؤسسة فقط	05	20%	01	19	04%	1.44	0.821	منخفض	
7/ - تقومون بتعديل التقرير أي تقرير جديد يتناسب مع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية المكتشفة.	08	32%	07	10	28%	1.92	0.862	متوسطة	
8/ - يقدم المراجع الخارجي استشارات من أجل دعم عملية الافصاح.	10	40%	12	03	48%	2.28	0.678	متوسطة	
المجموع	138		27	35		20.12	6.558	عالية	

المصدر : من اعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول أعلاه أن مستوى وضعية أثر المراجع الخارجي في صدق وموثوقية المعلومات المفصح عنها عالية ، بمتوسط حسابي قدر ب 2.51 حيث تراوحت المتوسطات بين 1.44 و 3، حيث كانت الفقرة الثانية الخامسة اعلى متوسط حسابي(ترى أن اعتماد المراجعة على المعايير المتعارف عليها سيحسن من المعلومات المفصح عنها) حيث بلغ (3) وبدون انحراف أي ان جميع افراد العينة يرون ان معايير المراجعة تحسن من المعلومات المفصح عنها ،تليها عبارة الفقرة الخامسة (تعد كفاءة المراجع واستقلاله من بين الاسباب التي تجعل أصحاب المصالح يثقون به في المعلومات التي قام بمراجعتها) حيث بلغ (2.96) وبانحراف معياري قدره (0.2)، تليها عبارة الفقرة الاولى (هناك اسس معينة تعتمد عليها المراجعة في تقييم المعلومات المفصح عنها)وذلك بمتوسط حسابي قدره (2.92)وبانحراف معياري قدره (0.277)ثم العبارة الثالثة والرابعة على التوالي(تعتقد أن المعلومات المقدمة للمراجع تؤثر على عملية المراجعة، يؤثر أسلوب المراجع المستخدم على صدق المعلومات المفصح عنها)وذلك بمتوسطات حسابية على التوالي (2.84 ، 2.76)وانحراف معياري على التوالي (0.554، 0.523)، وقد كانت اجابات أفراد العينة متوسطة في

العبارات الثامنة والسابعة على التوالي (يقدم المراجع الخارجي استشارات من أجل دعم عملية الإفصاح، تقومون بتعديل التقرير أي تقرير جديد يتناسب مع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية المكتشفة) وذلك بمتوسطات حسابية على التوالي (2.28، 1.92) وبانحراف معياري قدره على التوالي (0.678، 0.862)، إلا أن الفقرة السادسة كانت اجابات افراد العينة منخفضة (يعتمد المراجع على قرائن واثباتات من داخل المؤسسة فقط) بمتوسط حسابي قدره (1.44) وانحراف معياري قدره (0.821) أي أن المراجع لا يعتمد على قرائن واثباتات من داخل المؤسسة فقط.

ج- عرض نتائج محور التزام المؤسسة بقواعد الإفصاح المحاسبي:

سنستعرض في هذا المحور اجابات العينة على التزام المؤسسة بقواعد الإفصاح المحاسبي

جدول رقم (21-2) : يوضح متوسطات اجابات العينة على بعد التزام المؤسسة بقواعد الإفصاح المحاسبي

الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	إستجابات أفراد العينة						العبارات
			غ. موافق		محايد		موافق		
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
متوسطة	0.707	2.00	%24	06	%52	13	%24	06	1/ - المؤسسة على علم كاف بالمعايير المحاسبية المطبقة.
عالي	0.645	2.60	%08	02	%24	06	%68	17	2/ - يتم الإفصاح عن جميع المعلومات الضرورية للإفصاح التي تعكس صورة المؤسسة.
عالي	0.507	2.56	%00	00	%44	11	%56	14	3/ - هناك ضعف في الالتزام بألية الإفصاح.
عالي	0.770	2.52	%16	04	%16	04	%68	17	4/ - هناك صعوبة في فهم وتفسير متطلبات الإفصاح مما يصعب عملية الإفصاح.
عالي	00	3.00	%00	00	%00	00	%100	25	5/ - يحتاج المحاسبين الى تأهيل مستمر للوقوف على متطلبات الإفصاح.
عالي	0.458	2.72	%00	00	%28	07	%72	18	6/ - يولي أصحاب المصالح اهتماما بالإفصاح المحاسبي.
عالي	0.332	2.88	%00	00	%12	03	%88	22	7/ - يساعد الإفصاح المحاسبي أصحاب المصالح في اتخاذ القرار.
عالي	0.614	2.72	%08	02	%12	03	%80	20	8/ - تهتم بالإفصاح من أجل الحصول على معلومات حيادية.
عالية	4.033	21		14		47		139	المجموع

المصدر : من اعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول أعلاه أن مستوى وضعية التزام المؤسسة بقواعد الإفصاح المحاسبي عالية ، بمتوسط حسابي قدر ب 2.625 حيث تراوحت المتوسطات بين 2 و 3 ، حيث كانت اعلى متوسط حسابي في الفقرة الخامسة (يحتاج المحاسبين الى تأهيل مستمر للوقوف على متطلبات الإفصاح) حيث قدر ب 3 وبدون أي انحراف أي ان المحاسبين بحاجة الى تأهيل مستمر للوقوف على متطلبات الإفصاح ، ثم تليها الفقرة السابعة (يساعد الإفصاح المحاسبي أصحاب المصالح في اتخاذ القرار) وذلك بمتوسط حسابي قدره (2.88) وبانحراف معياري قدره (0.332)، ثم تليها عبارة الفقرة السادسة (يولي أصحاب المصالح اهتماما بالإفصاح المحاسبي) وذلك بمتوسط حسابي قدره (2.72) وبانحراف معياري قدره (0.458)، تليها عبارة الفقرة الثانية (يتم الإفصاح عن جميع المعلومات الضرورية للإفصاح التي تعكس صورة المؤسسة) بمتوسط حسابي قدره (2.60) وبانحراف معياري قدره (0.645)، تليها عبارة الفقرة الثالثة (هناك ضعف في الالتزام بألية الإفصاح) بمتوسط حسابي قدره (2.56) وبانحراف معياري قدره (0.507) ، تليها عبارة الفقرة الرابعة (هناك صعوبة في فهم وتفسير متطلبات الإفصاح مما يصعب عملية الإفصاح) بمتوسط حسابي قدره (2.52) وبانحراف معياري قدره (0.770)، إلا أن عبارة الفقرة الأولى كانت بدرجة متوسطة (المؤسسة على علم كاف بالمعايير المحاسبية المطبقة) وذلك بمتوسط حسابي قدره (2.00) وبانحراف معياري قدره (0.707)، حيث كانت اجابات أفراد العينة محايدة حول علم المؤسسة بكافة المعايير المحاسبية المطبقة.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج واختبار الفرضيات

الفرع الأول: اختبار الفرضيات

• الفرضيات المعتمدة للإجابة على الإشكالية

الفرضية الأولى: تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية من أجل كشف الغش والتلاعبات ؛

الفرضية الثانية: يعطي المراجع الخارجي تأكيد معقول حول صدق وموثوقية المعلومات المفصح عنها؛

الفرضية الثالثة: المؤسسة على علم كاف ببعض متطلبات و قواعد الإفصاح المحاسبي

• إثبات الفرضيات

اختبار الفرضيات و التأكد من صحة الفرضيات نقوم باختبار t-student عند مستوى الدالة (0,05)

أولاً: إثبات الفرضية الأولى:

H0: لا تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية من أجل كشف الغش والتلاعبات

H1: تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية من أجل كشف الغش والتلاعبات .

بناء على نتائج SPSS والملاحظة والمقابلة و عند دراسة قيم sig نلاحظ أن قيمتها أقل من مستوى الدالة (0,05)

حيث نقوم برفض الفرضية H1 و نقبل الفرضية H0 و التي تنص على (لا تعتمد المؤسسة على المراجعة الخارجية

من أجل كشف الغش والتلاعبات)، وحسب قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي الخاص اعتماد المؤسسة على المراجعة

الخارجية المقدر ب 2.56 بانحراف معياري قدره 0,44، بناء على إجابات العينة يتضح لنا أن معظمها ترى أن

المؤسسة تعتمد على المراجعة الخارجية في اكتشاف التلاعبات والغش سواء كان مقصود أو غير ذلك ، كذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية والالتزام بالمعايير المحاسبية المطبقة

ثانيا: إثبات الفرضية الثانية:

H0: لا يعطي المراجع الخارجي تأكيد معقول حول صدق وموثوقية المعلومات المفصح عنها.

H1: يعطي المراجع الخارجي تأكيد معقول حول صدق وموثوقية المعلومات المفصح عنها.

من خلال نتائج SPSS والملاحظة والمقابلة عند دراسة قيم sig نلاحظ أن قيمتها أقل من مستوى الدالة (0,05) حيث نقوم برفض الفرضية H0 و نقبل الفرضية H1 و التي تنص (يعطي المراجع الخارجي تأكيد معقول حول صدق وموثوقية المعلومات المفصح عنها) بالإضافة إلى النتائج المتحصل عليها يتبين أن معظم إجابات أفراد العينة ايجابية نحو الاضافة التي يقدمها المراجع الخارجي في صدق وموثوقية المعلومات المفصح عنها، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للبعد الثاني ب 2,51 بانحراف معياري قدره 0.48 و هذا ما يدل على أن أغلبية العينة ترى أن المراجع له دور كبير في مصداقية المعلومات المفصح عنها خاصة لأصحاب المصالح وهذا بحكم اطلاعه على جميع المعايير المحاسبية المطبقة والتشريعات والقوانين.

كذلك من خلال مقابلتنا مع عمال مصلحة المحاسبة لشركة العمورية لصناعة الاجر التمسنا الدور الكبير للمراجع الخارجي بحيث انه لا تعد الميزانية الا بعد أن يراجعها بنفسه ، ووجوده الدائم بالمؤسسة مما يسهل عليه عملية المراجعة واكتشاف الغش والتلاعبات ان وجدت.

ثالثا: إثبات الفرضية الثالثة:

H0: المؤسسة ليست على علم كاف ببعض متطلبات و قواعد الافصاح المحاسبي.

H1: المؤسسة على علم كاف ببعض متطلبات و قواعد الافصاح المحاسبي

من خلال نتائج SPSS والملاحظة والمقابلة عند دراسة قيم sig نلاحظ أن قيمتها أقل من مستوى الدالة (0,05) حيث نقوم برفض الفرضية H0 و نقبل الفرضية H1 و التي تنص (من خلال نتائج SPSS والملاحظة والمقابلة عند دراسة قيم sig نلاحظ أن قيمتها أقل من مستوى الدالة (0,05) حيث نقوم برفض الفرضية H1 و نقبل الفرضية H0 و التي تنص (المؤسسة ليست على علم كاف ببعض متطلبات و قواعد الافصاح المحاسبي بالإضافة إلى النتائج المتحصل عليها يتبين أن معظم إجابات أفراد العينة ايجابية نحو الاضافة التي يقدمها المراجع الخارجي في صدق وموثوقية المعلومات المفصح عنها، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للبعد الثاني ب 2,62 بانحراف معياري قدره 0.42 و هذا ما يدل على أن أغلبية العينة ان المؤسسة بحاجة الى تأهيل مستمر فيما يخص متطلبات الافصاح وهذا ما لمسناه من خلال الاستبيان حيث كانت عبارة الفقرة الخامسة (يحتاج المحاسبين الى تأهيل مستمر للوقوف على متطلبات الافصاح) حيث قدر المتوسط الحسابي ب 3 وبدون أي انحراف أي ان المحاسبين بحاجة الى تأهيل مستمر للوقوف على متطلبات الافصاح، ولاحظنا هذا الشيء كذلك عند قيامنا بالمقابلة مع عمال مصلحة المحاسبة .

الارتباط بين المحور الأول و المحور الثاني من الاستبيان حسب معامل سبيرمان

الجدول رقم (26-2) : يوضح قيم معاملات خط الانحدار

نوع العلاقة	مجموع المحور الثاني	مجموع المحور الأول
معامل ارتباط بيرسون	1	0.69
Sig		0.03
العدد	25	25
معامل ارتباط بيرسون	0.69	1
Sig	0.03	
العدد	25	25

المصدر : من اعداد الطالب بناء على نتائج spss

من خلال الجدول أعلاه تبين لنا أن هناك علاقة بين محوري الدراسة، حيث أن هناك علاقة إرتباط موجبة قوية، تقدر بـ 0.69 وهي دالة إحصائياً عند مستوى 0.05 إذ بلغت درجة معنويتها 0.03 وهي أقل من 0.05 بين المراجعة الخارجية ودورها في تفعيل الافصح المحاسبي.

الفرع الثاني: الاستنتاجات

من أجل الاجابة على اشكالتنا وبعد القيام بدراسة حالة شركة العمورية لصناعة الاجر ، واجابات افراد العينة حول الاستبيان رأينا أنه :

1. يحتاج المحاسبين الى تأهيل مستمر للوقوف على متطلبات الافصح.
2. المؤسسة لا تولي اهتماما للمراجعة الخارجية ال أنها تقوم بها بقوة القانون فقط.
3. هناك صعوبة في فهم وتفسير متطلبات الافصح مما يصعب عملية الافصح وهذا ما لاحظناه عند قيامنا بالمقابلة مع مصلحة المحاسبة في الشركة .
4. على المؤسسة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية
5. العمل على الالتزام بتوصيات المراجع الخارجي سيؤدي بالضرورة الى زيادة الثقة في المعلومات المفصح عنها واعطاء الصورة الصادقة عن المؤسسة .
6. تطبيق واحترام المبادئ المحاسبية يوفر معلومات ذات شفافية تساهم في تلبية حاجات مستخدمي هذه المعلومات المفصح عنها.

خلاصة الفصل الثاني:

لقد حاولت من هذه الدراسة التعرف على الدور الفعال التي تلعبه المراجعة الخارجية في المؤسسة، وذلك من اجل معرفة مدى مساهمتها في تفعيل الافصح المحاسبي، حيث شملت الدراسة الميدانية كل من شركة العمورية لصناعة الاجر ومكاتب مراجعي الحسابات، وهذا من أجل الوصول الى نتائج دقيقة وصحيحة نوعا ما، و تم التطرق إلى الطريقة والادوات المستخدمة في الدراسة الميدانية، من خلال المقابلة و الملاحظة و الاستبيان، وعرض نتائجها وذلك من اجل اختبار صحة الفرضيات والإشكالية الرئيسية، والتي يتوصل من خلاله إلى الأهمية البالغة التي تكتسيها المراجعة الخارجية في المؤسسة خاصة اصحاب المصالح والدور الي تلعبه في إضفاء الثقة في المعلومات المفصح عنها.

خاتمة عامة

خاتمة:

ان موضوع المراجعة الخارجية والافصاح المحاسبي من المواضيع التي نالت اهتماما من الباحثين والمهنيين في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات وهذا من خلال التطور السريع في الوظائف والمشاكل التي عانت منها المؤسسات بسبب الغش والتلاعبات في المعلومات المفصح عنها هذا ما جعلهما تكتسيان مكانة عالية في المؤسسة. من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية حاولنا حل اشكالية دور المراجعة الخارجية في تفعيل الافصاح المحاسبي حيث تبين لنا ان المراجعة الخارجية تلعب دورا هاما في تعزيز الثقة في المعلومات المفصح عنها مع ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية وكذا الزام المؤسسات بضرورة اتباع المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وهذا للأهمية التي تكتسيها المعلومات المفصح عنها في المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد من أجل مصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها العادل لوضعية المؤسسة، وعليه توصلت للنتائج التالية:

اولا-النتائج :

- ان المراجعة الخارجية وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل هدفه الرئيسي هو اعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة وذلك من خلال رأيه الفني المحايد؛
- ان قلة خبرة وكفاءة المسؤولين للمبادئ المحاسبية وعدم تمكنهم من تطبيق النظام المحاسبي المالي يجعلهم غير قادرين على تطبيق تعليمات المراجع الخارجي؛
- على المؤسسة اجراء تكوينات ودورات من أجل الوقوف على ما كل هو جديد فيما يتعلق بالقوانين والمبادئ المحاسبية.
- أن معايير المراجعة هي الدليل على مصداقية مراجع الحسابات، لأنها تعتبر بمثابة وسيلة أو قاعدة يتبعها المراجع أثناء القيام بعملية المراجعة مما تجعل مخرجاته ذات ثقة عالية؛
- يساهم التدقيق المحاسبي بقدر كبير وفعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، كما تستفيد المؤسسة من هذه المعلومات في مختلف قراراتها الإدارية؛
- ان الافصاح الجيد في القوائم المالية يساعد على تقديم بيانات خالية من أخطاء تمثل بصدق العمليات التي قامت بها المؤسسة؛
- البيانات المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية تساهم في تحسين مستوى الافصاح المحاسبي في القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات.

ثانيا- التوصيات

- ضرورة الالتزام بتطبيق إرشادات وتوصيات التي تندرج ضمن التقرير النهائي لمراجع الحسابات؛
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القوائم المالية يكسبها موثوقية ومصداقية أكثر؛
- تنظيم ملتقيات من أجل وقوف معدي القوائم المالية على أهمية الافصاح المحاسبي وتطبيق المعايير الدولية ؛
- العمل على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات لان من أهم مبادئ الافصاح المحاسبي والمراجعة الخارجية ؛
- 1- ضرورة اصدار قوانين وتشريعات تلزم من خلالها المؤسسات على مبادئ حوكمة الشركات .

ثالثا: آفاق الدراسة

- مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر؛
- دراسة مدى التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية في القوائم المالية.

المراجع

المراجع :

أولا : المراجع باللغة العربية:

أ/ الكتب

- 1- الدون هندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، الاسكندرية، الطبعة الرابعة، 2008.
- 2- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة القياسات والافصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، ج2، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
- 3- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان - الأردن، 2001.
- 4- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1991.
- 5- طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الاولى، 2010.
- 6- كمال الدين الدهراوي، عبد الله عبد العظيم هلال، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 1999.
- 7- محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005.
- 8- محمد المبروك ابو زيد، المحاسبة الدولية، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
- 9- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.

ب/ المراجع الاجنبية:

American Accounting Association (AAA), Report of commuttee on 1-
basic auditing comseptes, the accomtingreview, supplement tovol, xlvl,
1972

- 1- بوقاية زينب " التدقيق الخارجي وتأثيره على فاعلية الأداء في المؤسسة الاقتصادية" مذكرة ماجستير، علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011.
 - 2- جمعة فلاح محمد حميدات، بعنوان " مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بالمعايير الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الأوراق المالية"، أطروحة دكتوراه فلسفة، تخصص محاسبة، جامعة عمان للدراسات العليا، 2004.
 - 3- فايز زهدي الشلتوني، بعنوان " مدى دلالة لقوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم المالية"، مذكرة ماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2005.
 - 4- سردوك فاتح، " دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية"، مذكرة ماجستير في تخصص علوم تجارية فرع إدارة أعمال، جامعة المسيلة، سنة 2004.
 - 5- صبايحي نوال، " الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (ias/ifrs) وأثره على جودة المعلومة"، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر3، 2011.
 - 6- صبرينة بركيبة، مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز المصداقية على الربح المحاسبي، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2014/2013.
 - 7- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010.
 - 8- ماجد اسماعيل ابو حمام " أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية" مذكرة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
 - 9- محمد بزماوي، القياس والإفصاح المحاسبي للأداء الاجتماعي في المنشآت الصناعية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، حلب، 2002.
- د/ وقائع النظائر العلمية (المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية)
- 1- جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة المعايير المحاسبية الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، مداخلة، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06 و07 ماي 2012.
 - 2- صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، عدد 01، جامعة ورقلة، 2002.

- 3- صديقي مسعود ، محمد براق ، مداخلة بعنوان انعكاس تكامل المراجعة الخارجية والداخلية على الاداء الرقابي ، المؤتمر العلمي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات ، جامعة ورقلة 2005 يومي 08 و09 مارس 2005.
- 4- لطيفزيود، حسنانقيطيم، نعماً محمد فؤاد مكية، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، المجلد 29، العدد الاول 2007.

الملاحق

قائمة الأساتذة المحكمين

التخصص	الرتبة	إسم ولقب الأستاذ
محاسبة	أستاذ درجة (أ)	أ/ محمد قوجيل
أساليب الفحص	أستاذ محاضر	أ/ بابنات

الملحق رقم 02: إستمارة الإستبيان

الملحق رقم 02: إستمارة الإستبيان

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي فيعلومالتسيير

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



من إعداد الطالب : حمادي أحمد

الأخ الكريم، الأخت الكريمة.....

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته .

تحية طيبة وبعد:

في إطار تحضير مذكرة تخرج مقترحة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر وضعنا بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يمثل الجانب المهم في الدراسة التطبيقية للبحث، وذلك من أجل الإجابة على الإشكالية التالية: "ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل الافصاح المحاسبي " ونوجه عناية سيادتكم أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها تكون سرية ولا تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

المحور الاول: البيانات الشخصية والوظيفية.

ضع علامة (x) أمام الإجابة المناسبة:

- 1/ الجنس: ذكر أنثى
- 2/ السن: أقل من 25 سنة من 25 إلى 34 سنة من 35 إلى 44 سنة من 45 سنة فما فوق
- 3/ المستوى الدراسي: ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه
- 4/ الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات من 05 إلى 09 سنوات من 10 إلى 15 سنة من 16 سنة فما فوق

الملاحق

المحور الثاني: أهمية المراجعة الخارجية في مصداقية المعلومات المفصح عنها.

البعد الأول: اعتماد المؤسسة على المراجعة الخارجية.

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	- يقوم المراجع باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية استنادا الى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.			
02	- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية			
03	- دراسة وتقييم النظام المحاسبي المطبق.			
04	-تعتمد المؤسسة على المراجع الخارجي للتأكد من مصداقية المعلومات في ظل التخوف من عدم الاستقلالية التامة للمراجع الداخلي.			
05	- ترى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها يساعدك على تأدية مهامك.			
06	- تعتمد في مراجعتك على تقارير المراجع الداخلي			
07	- تنعكس كفاءة المراجع الداخلي على مقدار المهام الملقاة على عاتق المراجع الخارجي			
08	- عدم التزام المراجعين الداخليين بقواعد وأدب المهنة يؤدي لزيادة أعباء المراجع الخارجي			

البعد الثاني: أثر المراجع الخارجي في صدق وموثوقية المعلومات المفصح عنها.

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	- هناك اسس معينة تعتمد عليها المراجعة في تقويم المعلومات المفصح عنها.			
02	- ترى أن اعتماد المراجعة على المعايير المتعارف عليها سيحسن من المعلومات المفصح عنها.			
03	- تعتقد أن المعلومات المقدمة للمراجع تؤثر على عملية المراجعة.			
04	- يؤثر أسلوب المراجع المستخدم على صدق المعلومات المفصح عنها.			
05	- تعد كفاءة المراجع واستقلاله من بين الاسباب التي تجعل أصحاب المصالح يثقون به في المعلومات التي قام بمراجعتها.			
06	- يعتمد المراجع على قرائن وأثباتات من داخل المؤسسة فقط.			

الملاحق

			07 - تقومون بتعديل التقرير أي تقرير جديد يتناسب مع الأخطاء والعش والتصرفات غير القانونية المكتشفة.
			08 - يقدم المراجع الخارجي استشارات من أجل دعم عملية الإفصاح.

المحور الثالث: التزام المؤسسة بقواعد الإفصاح المحاسبي .

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	- المؤسسة على علم كاف بالمعايير المحاسبية المطبقة.			
02	- يتم الإفصاح عن جميع المعلومات الضرورية للإفصاح التي تعكس صورة المؤسسة.			
03	- هناك ضعف في الالتزام بألية الإفصاح.			
04	- هناك صعوبة في فهم وتفسير متطلبات الإفصاح مما يصعب عملية الإفصاح.			
05	- يحتاج المحاسبين الى تأهيل مستمر للوقوف على متطلبات الإفصاح.			
06	- يولي أصحاب المصالح اهتماما بالإفصاح المحاسبي.			
07	- يساعد الإفصاح المحاسبي أصحاب المصالح في اتخاذ القرار.			
08	- تهتم بالإفصاح من أجل الحصول على معلومات حيادية.			

نشكركم على حسن تعاونكم...

الملاحق

الملحق رقم 3: نتائج الإستهيين

معامل ألفا كورنباخ لقياس معامل ثبات الدراسة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,713	15

ملحق رقم 4:

المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري

	س1	س2	س3	س4	س5	س6	س7	س8	س9	س10	س11	س12	س13	س14	س15
ValidN	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	4,65	2,69	3,78	3,89	4,09	2,27	3,95	3,95	2,95	4,18	3,84	3,65	3,93	3,62	2,89
Median	4,65 ^a	2,68 ^a	3,80 ^a	3,89 ^a	4,09 ^a	2,24 ^a	3,94 ^a	3,94 ^a	2,97 ^a	4,18 ^a	3,82 ^a	3,72 ^a	3,92 ^a	3,65 ^a	2,91 ^a
Mode	5	3	4	4	4	2	4	4	3	4	4	4	4	4	3
Std. Deviation	,480	,540	,599	,315	,290	,932	,591	,488	,826	,389	,570	,645	,466	,593	,916
Variance	,230	,292	,359	,099	,084	,869	,349	,238	,682	,152	,325	,415	,217	,352	,840
Range	1	2	3	1	1	3	2	2	3	1	2	2	2	2	3
Sum	256	148	208	214	225	125	217	217	162	230	211	201	216	199	159

الملحق رقم 5:

التكرارات والنسب المئوية لكل سؤال

اسئلة المحور الأول:

س1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	3	25	100.0	100.0

س2

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	1	4.0	4.0	4.0
	3	24	96.0	96.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

س3

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	1	4.0	4.0	4.0
	3	24	96.0	96.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

س4

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	5	20.0	20.0	20.0
	2	5	20.0	20.0	40.0
	3	15	60.0	60.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

س5

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	5	20.0	20.0	20.0
	3	20	80.0	80.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

س6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	6	24.0	24.0	24.0
	2	14	56.0	56.0	80.0
	3	5	20.0	20.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

س7

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	3	12.0	12.0	12.0
	2	15	60.0	60.0	72.0
	3	7	28.0	28.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

س8

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	2	8.0	8.0	8.0
	2	4	16.0	16.0	24.0
	3	19	76.0	76.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

س9

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	2	8.0	8.0	8.0
	3	23	92.0	92.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

س10

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 3	25	100.0	100.0	100.0

س11

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 1	2	8.0	8.0	8.0
3	23	92.0	92.0	100.0
Total	25	100.0	100.0	

س12

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 1	1	4.0	4.0	4.0
2	4	16.0	16.0	20.0
3	20	80.0	80.0	100.0
Total	25	100.0	100.0	

س13

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 2	1	4.0	4.0	4.0
3	24	96.0	96.0	100.0
Total	25	100.0	100.0	

س14

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
--	-----------	-------------	--------------------	--------------------

الملاحق

Valide	1	19	76.0	76.0	76.0
	2	1	4.0	4.0	80.0
	3	5	20.0	20.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

س15

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	10	40.0	40.0	40.0
	2	7	28.0	28.0	68.0
	3	8	32.0	32.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

س16

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	3	12.0	12.0	12.0
	2	12	48.0	48.0	60.0
	3	10	40.0	40.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

أسئلة المحور الثاني:

س17

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	6	24.0	24.0	24.0
	2	13	52.0	52.0	76.0
	3	6	24.0	24.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

س18

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 1	2	8.0	8.0	8.0
2	6	24.0	24.0	32.0
3	17	68.0	68.0	100.0
Total	25	100.0	100.0	

س19

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 2	11	44.0	44.0	44.0
3	14	56.0	56.0	100.0
Total	25	100.0	100.0	

س20

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 1	4	16.0	16.0	16.0
2	4	16.0	16.0	32.0
3	17	68.0	68.0	100.0
Total	25	100.0	100.0	

س21

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 3	25	100.0	100.0	100.0

س22

الملاحق

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	7	28.0	28.0	28.0
	3	18	72.0	72.0	100.0
Total		25	100.0	100.0	

س23

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2	3	12.0	12.0	12.0
	3	22	88.0	88.0	100.0
Total		25	100.0	100.0	

س24

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1	2	8.0	8.0	8.0
	2	3	12.0	12.0	20.0
	3	20	80.0	80.0	100.0
Total		25	100.0	100.0	

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحاور

	Moyenne	Ecart-type	N
المحور الاول	41.04	2.491	25
المحور الثاني	21.00	1.826	25

III	الإهداء.....
IV	شكر وعرفان.....
V	الملخص.....
V	قائمة المحتويات.....
V	قائمة الاختصارات والرموز.....
V	قائمة الجداول.....
VIII	قائمة الأشكال.....
	قائمة الملاحق.....
VIII	
أ	مقدمة.....
1	الفصل الاول الأدبيات النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية والإفصاح المحاسبي.....
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمراجعة الخارجية والإفصاح المحاسبي.....
3	المطلب الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية.....
3	الفرع الأول : مفهوم المراجعة الخارجية.....
4	الفرع الثاني : أنواع المراجعة الخارجية.....
6	الفرع الثالث : معايير المراجعة.....
7	الفرع الرابع : منهجية المراجعة الخارجية.....
10	المطلب الثاني: مفهوم الإفصاح المحاسبي.....
10	الفرع الأول : تعريف الإفصاح المحاسبي.....
10	الفرع الثاني : أهمية الإفصاح المحاسبي و العوامل المؤثرة فيه.....
11	الفرع الثالث : أنواع وأساليب الإفصاح المحاسبي.....
14	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للمراجعة الخارجية والإفصاح المحاسبي.....
14	المطلب الأول: الدراسات العربية.....
17	المطلب الثاني الدراسات الأجنبية.....
18	المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.....
18	الفرع الأول: أوجه التشابه والاختلاف.....
19	الفرع الثاني: مميزات الدراسة.....
20	خلاصة الفصل.....
	الفصل الثاني الدراسة الميدانية.....
25	المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.....
25	المطلب الأول: الطريقة المتبعة.....

25.....	الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة
27.....	الفرع الثاني : بينات الدراسة وطرق وأدوات جمعها
27.....	المطلب الثاني : الأدوات و الإجراءات المتبعة.....
27.....	الفرع الأول : أدوات الدراسة.....
29.....	الفرع الثاني : البرامج المستعملة
30.....	الفرع الثالث : صدق وصبات الأداة.....
32.....	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها.....
32.....	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة.....
32.....	الفرع الأول: عرض النتائج المتعلقة بخصائص أفراد العينة.....
36.....	الفرع الثاني: عرض النتائج المتعلقة بمحاور الإستبيان:.....
40.....	المطلب الثاني: مناقشة النتائج واختبار الفرضيات.....
40.....	الفرع الأول: اختبار الفرضيات
42.....	الفرع الثاني: الإستنتاجات
43.....	خلاصة الفصل.....
45.....	الخاتمة.....
48.....	قائمة المصادر و المراجع.....
52.....	الملاحق.....
61.....	الفهرس.....